وزارة التعليم العالى

المعهد العالى لإدارة المنشآت الصناعية

وتكنولوجيا الإنتاج بالمحلة

قضايا ومشكلات محاسبية

دكتور

السيد زكريا إبراهيم

مدرس المحاسبة والمراجعة بالمعهد

العالى للإدارة والحاسب الآلى براس البر

دكتور

محمد الصادق سلامة

استاذ المحاسبة والمراجعة المساعد

كلية التجارة – جامعة بورسعيد



﴿ آَمَنَ الرَّسُولُ بِمَا أُنْزِلَ إِلَيْهِ مِنْ رَبِّهِ وَالْمُؤْمِنُونَ كُلٌّ آَمَنَ بِاللَّهِ وَمَلَائِكَتِهِ وَكُتُبِهِ وَرُسُلِهِ لَا نُفَرِّقُ بَيْنَ أَحَدٍ مِنْ رُسُلِهِ وَقَالُوا سَمِعْنَا وَأَطَعْنَا غُفْرَانَكَ رَبَّنَا وَإِلَيْكَ الْمَصِيرُ ۝ لَا يُكَلِّفُ اللَّهُ نَفْسًا إِلَّا وُسْعَهَا لَهَا مَا كَسَبَتْ وَعَلَيْهَا مَا اكْتَسَبَتْ رَبَّنَا لَا تُؤَاخِذْنَا إِنْ نَسِينَا أَوْ أَخْطَأْنَا رَبَّنَا وَلَا تَحْمِلْ عَلَيْنَا إِصْرًا كَمَا حَمَلْتَهُ عَلَى الَّذِينَ مِنْ قَبْلِنَا رَبَّنَا وَلَا تُحَمِّلْنَا مَا لَا طَاقَةَ لَنَا بِهِ وَاعْفُ عَنَّا وَاغْفِرْ لَنَا وَارْحَمْنَا أَنْتَ مَوْلَانَا فَانْصُرْنَا عَلَى الْقَوْمِ الْكَافِرِينَ ﴾

(البقرة: ٢٨٥، ٢٨٦.)

إهداء

إلى كل من إتقى الله وإتبع طريق الهداية المستقيم

إلى كل من إتخذ سنة نبيه الكريم دستوراً لحياته

إلى كل من أظهر وإلى ما هو أجمل ما فى الحياة

إلى زوجتى وأولادى أحمد ومحمد وتقى ويمنى

إلى أساتذتى الأجلاء الذين تعلمت على أيديهم

إلى زملائى الذين قدموا لى النصيحة مخلصين

إلى طلابى متمنياً لهم علو المكانة ودوام التوفيق

إلى من أرجولها التقدم والإزدهار..مصرنا الحبيبة

د/السيد زكريا

يقدم هذا الكتاب مجموعة من القضايا والمشكلات التى تواجه المحاسب بصفة عامة،والموضوعات المطروحة هنا لا ترتبط بفرع معين من فروع المحاسبة بل ترتبط بعلم المحاسبة،وهى موضوعات مازالت مسار جدل بين المحاسبين ولم تستقر بعد فى الممارسة العملية لها،لذلك قمنا بعرضها ومقترحات العلاج لها .

ومن أمثلة هذه الموضوعات مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية أملاً فى الوصول إلى علاج لهذه المشكلات لتشجيع الإستثمار فى مصر لدفع عجلة التنمية والأقتصاد بمصر،ودور المحاسب الإدارى فى مواجهة المشكلات القرارية بالمنشأة،ومشكلة تحديد الربح المحاسبى وموقف المراجع منها،ومشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية،ومحاسبة الموارد البشرية،ومحاسبة التضخم،والمشتقات المالية،والبورصة العامة،ومحاسبة العملات الأجنبية،ونختتم الكتاب بنماذج للإمتحانات وبعض الحالات العملية لتدريب الطلاب على ما تم دراسته فى هذا الكتاب .

راجياً من الله عز وجل أن أكون قد وفقت فى عرض محتويات هذا الكتاب بشئ من اليسر،مقدماً خالص الشكر والتقدير لأساتذتى الأجلاء الذين سبقونى فى الكتابة فى هذا المجال ،والذين أستفدت من كتابتهم ومعرفتهم،وأن يكون هذا الجهد خالص لوجه الله تعالى .

والله ولى التوفيق (وفوق كل ذى علم عليم)

د/ السيد زكريا إبراهيم

قائمة محتويات الكتاب



الفصل الأول

مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية

<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **معرفة مشكلات القياس المحاسبى المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى لأرباح الأشخاص الإعتبارية .**
- **معرفة مشكلات الفحص الضريبى لأرباح الأشخاص الإعتبارية**
- **التعرف على المقترحات التشريعية لعلاج مشكلات التحاسب الضريبى لأرباح الأشخاص الإعتبارية .**
- **معرفة أساليب الفحص المتطورة**

الفصل الأول
مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية [١]

تمهيد :

تحتل الضرائب مركز بالغ الأهمية في مالية الدولة . قد يكون المركز الأول بين إيراداتها مما يبرز أهمية الدراسات الضريبية التي تتناول الآثار المباشرة وغير المباشرة لها خاصة بعد أن أصبحت الضريبة هي الأداة الفعالة بيد الدولة لتوجيه السياسات المالية والاقتصادية .

فبالرغم من صدور قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنه ٢٠٠٥ وما صحبته من حملة إعلانية من جميع وسائل الإعلام لإيضاح المزايا التى قررها هذا القانون لصالح جميع الممولين والمستثمرين،وكأنه بالقانون وحده تحل جميع المشاكل وتحل أزمة الثقة بين المصلحة والممولين والتي ترجع إلي زمن بعيد،إلا أن هناك إجماعاً من المعنيين بالنظام الضريبي المصرى سواء من الناحية العلمية أوالعملية أنه مازال يعاني من العديد من أوجه القصور والمشكلات والتي تحتاج إلى إصلاح،وحتى يكون الإصلاح سديداً لابد أولاً من التحليل السليم المحايد الموضوعى لتلك النواقص والمشكلات خاصة تلك التي تواجه الأشخاص الاعتبارية

وعلى هذا يحاول الباحث في هذا الفصل إلقاء الضوء علي أهم مشكلات التحاسب الضريبي التي تواجه الأشخاص الاعتبارية في ضوء أحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنه ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية وتعديلاتهما،بهدف محاولة التوصل إلي مقترحات لعلاج تلك المشكلات .

أولاً: مشكلات القياس المحاسبى المرتبطة بتحديد الوعاء الضريبى لأرباح الأشخاص الإعتبارية

وتتمثل هذه المشكلات فى الآتى :

١- المشكلات الضريبية المتعلقة بما يتقاضاه الشركاء في شركات الأشخاص .

٢- مشكلة معالجة العوائد المدنية في الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية .

٣- مشكلة المعالجة الضريبية لناتج إعادة التقييم للأوراق المالية المقيدة بالبورصة

٤- مشكلة المعالجة الضريبية للشركاء في شركات الواقع .

---

[١] د/ السيد زكريا إبراهيم،مدخل محاسبى مقترح لعلاج مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية لتشجيع الإستثمار فى مصر،رسالة دكتوراه،جامعة بورسعيد – كلية التجارة،٢٠١٣ .

٥- مشكلات الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل .

٦- مشكلة معالجة المصروفات غير المؤيد بالمستندات ، والتبرعات والإعانات .

٧- المشكلات الضريبية المتعلقة بترحيل الخسائر ، والأرباح الرأسمالية .

٨- مشكلة معالجة الديون المعدومة ، ومعالجة مقابل التأخير .

ويقوم الباحث بعرض هذه المشاكل من حيث مفهومها وأسبابها وما يترتب عليها من سلبيات على النحو التالى :

١- المشكلات الضريبية المتعلقة بما يتقاضاه الشركاء في شركات الأشخاص .

المفهوم :

يتمثل ما يتقاضاه الشركاء في شركات الأشخاص في مرتبات ومكافآت الشريك المتضامن أو الشريك الموصي بها ، وما يحصلون عليه من عمولات أو فائدة علي رأس المال أو فائدة علي الحساب الجارى .

طبيعة المشكلة :

أوضحت المادة (٥٢) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المبالغ التي لا تعد من التكاليف واجبة الخصم وعددها علي سبيل الحصرفيما يلى :

١- العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٧ من القانون .

٢- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات علي اختلاف أنواعها .

٣- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين .

٤- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها .

٥- حصة العاملين في الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون .

٦- التكاليف الأخرى المنصوص عليها في المادة (٢٤) من هذا القانون .

ويلاحظ أن نص المادة (٥٢) من القانون تناولت ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت وبدلاتها ولم يرد بهذا الشأن أي نص بخصوص مرتبات ومكافآت الشركاء في شركات الأشخاص مما فتح باب الاجتهادات للمعالجة الضريبية لمرتبات ومكافآت الشركاء في شركات الأشخاص، فنصوص القانون ولائحته التنفيذية لم توضح ما إذا كانت تعد من التكاليف واجبة الخصم أم لا .

وتوجد عدة أراء لمعالجة ما يحصل عليه الشركاء في شركات الأشخاص من مكافآت وعمولات تتمثل فيما يلي :

<u>الرأي الأول :</u>عدم اعتبار ما يحصل عليه الشركاء في شركات الأشخاص من مرتبات ومكافآت وعمولات من التكاليف واجبة الخصم وذلك بالقياس بالقواعد المتعارف عليها في القوانين السابقة وذلك للأسباب التالية :-

١) تفرض الضريبة علي ناتج تفاعل رأس المال والعمل معاً .

٢) لا يمكن للشخص أن يعمل أجيراً عند نفسه ، والشريك هو صاحب العمل ولا يمكن أن يكون أجيراً في نفس الوقت .

<u>الرأي الثاني :</u> اعتبار ما يحصل عليه الشركاء في شركات الأشخاص من مرتبات ومكافآت وعمولات ضمن التكاليف واجبة الخصم ، استناداً إلي نص المادة (٥٢) من القانون التي حددت علي سبيل الحصر المبالغ التي لا تعد من التكاليف واجبة الخصم ومن ضمنها مكافآت وبدلات أعضاء مجالس الإدارة ولم يرد ذكر لمرتبات ومكافآت وعمولات الشركاء في شركات الأشخاص ، ولا يجوز التوسع في هذا النص .

ويري الباحث أن الأخذ بهذا الرأي سوف يفتح باباً واسعاً للتلاعب من خلال زيادة قيمة مرتبات ومكافآت الشركاء في شركات الأشخاص والتي قد تلتهم معظم أرباح الشركة ، خاصة وأن الممول يقدم إقراره لمأمورية الضرائب بحرية كاملة وله أن يكتب عناصر تكاليفه كما يشاء ، وأن الفحص يتم من خلال عينة قد لا يقع فيها حتى وإن دخلت الشركة ضمن عينة الفحص فإن الشركة لم تخالف أي نصوص قانونية واضحة وخاصة نص المادة (٥٢) من القانون ، مما يفتح مجال للمنازعات والقضايا بهذا الشأن .

<u>الرأي الثالث :</u> اعتبار مرتبات ومكافآت الشركاء في شركات الأشخاص ضمن التكاليف واجبة الخصم مع إخضاعها لأحكام الضريبة علي المرتبات ، وذلك استناداً إلي أن هناك انفصال بين شركة الأشخاص كشخص اعتباري وشخصية ملاكها .

ويري الباحث أن المشرع الضريبي فرق في المعاملة الضريبية حيث أخضع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام ، ورؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل العمل الإداري

للضريبة علي المرتبات،ولم يخضع ما يحصل عليه الشركاء في شركات الأشخاص لضريبة المرتبات ، بل الأكثر من ذلك ما ورد في المادة (٥٢) من القانون من عدم اعتبار ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت وبدلاتها من التكاليف واجبة الخصم في شركات الأموال ، مما يعني خضوعها ضمن وعاء الضريبة علي أرباح شركات الأموال رغم أنها دخل شخص طبيعي ، وبالتالي تتحمل الشركة عبء ضريبي علي أرباح لم تتحقق أصلاً وهو ما يتنافي مع قواعد العدالة الضريبية ، وبذلك يرى الباحث لابد من خضوع جميع مايحصل عليه الشركاء فى شركات الأشخاص للضريبة على المرتبات مع اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم .

٢- مشكلة معالجة العوائد المدينة في الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية .

المفهوم :

تتمثل العوائد المدينة في كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من قروض وسلفيات أيا كان نوعها والسندات وأذون الخزانة.

طبيعة المشكلة :

يمكن حصر مشاكل المحاسبة الضريبية للعوائد المدينة للأشخاص الاعتبارية في الأتي:

١- نصت المادة (٢٣) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي " أنه يعد من التكاليف واجبة الخصم عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً " . ويتساءل الباحث عن مدي منطقية ما انتهجه المشرع في النواحي التالية :

أ- هل من المنطق إجراء مقاصة بين عناصر تعد من التكاليف واجبة الخصم وعناصر تعد من الإيرادات ولكنها معفاة أو غير خاضعة للضريبة ، حيث أن المشرع الضريبي نفسه قد اعترض علي إجراء المقاصة حتى بين العناصر المتماثلة ، حيث عمد علي إضافة بند الإهلاك المحاسبي المعد وفقاً للمعايير المحاسبية إلي صافي الربح في نموذج الإقرار الضريبي ثم خصم الإهلاك الضريبي من صافي الربح في نفس النموذج .

ب- وتزداد المشكلة صعوبة ويزداد الجدل باستقراء البند (٤) من المادة (٢٤) من القانون والتي تنص علي أنه " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العائد المسدد علي القروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية " حيث يتضح أن المشرع بعد ما اعتمد عوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم وأقر خصمها أيا كانت قيمتها وذلك بعد خصم العوائد الدائنة الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها في المادة (٢٣) من القانون عاد وقيد خصمها بالمادة (٢٤) بند (٤) كتكلفة واجبة الخصم .

٢- تقضي المادة (٥٢) بند (١) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بأنه " لا يعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (٤٧) من هذا القانون علي القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا يسري هذا الحكم علي البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير " ويتضح من هذا النص ما يلي :-

(١)ما معني عبارة التي تدفعها في هذه المادة وكيف يتم حصرها لو كان هناك تعاملات مستمرة وسحب علي المكشوف وسداد وتحصيل وحركة في حسابات البنوك طوال العام ، وكيف يتم الاعتراف بالمصروف هنا محسوباً علي الأساس النقدي رغم أن قائمة الدخل مقدرة وفقاً لأساس الاستحقاق وطبقا لمعايير المحاسبة المصرية التي ألزم بها قانون الضرائب ، ومعني ذلك أن المشرع الضريبي استبعد من المصروفات كل العوائد المدينة الغير مسددة فعلاً للبنوك خلال الفترة الضريبية وهي نقطة خطيرة وتعد خروجاً عن معايير المحاسبة ومن الجائز جداً أن المنشاة تأتي في السنة التالية وتقوم بسداد المستحقات المطلوبة منها للبنوك ويكون هذا السداد في السنة التالية متعلق بسنوات سابقة ويزيد عن أربعة أمثال وهنا لا تعترف به المصلحة أيضاً كمصروف واجب الخصم .

(٢)إن النص السابق استثني البنوك من تطبيقه إلا أنه تحد من لجوء الشركات إلي الاقتراض نظراً لعدم إمكانية خصم تكاليف التمويل التي تزيد عن الحدود السابقة ويجعلها تلجأ إلي أساليب أخري للتمويل مما يؤدي في الأجل الطويل إلي التأثير علي حجم الاقتراض من البنوك ٠

ج- كما إن المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية للقانون في تطبيقها لحكم البند(١) من المادة (٥٢) أضافت الدين بجميع أنواعها والسنوات وأذون الخزانة رغم أن القانون نفسه لم يخضع سوي للقروض والسلفيات التي تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية فبأي منهما فلتزم ... بالقانون أمر بما ورد باللائحة والذي لم يرد في القانون.

٣- نصت المادة (٥٦) من القانون بأن " تخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر لغير المقيمين في مصر وذلك دون خصم أي تكاليف منها وتشمل المبالغ الآتية : (العوائد – الإتاوات – مقابل الخدمات – مقابل النشاط الرياضي او الفنان ......)

ويعفي من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر،كما تعفي شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض ثلاث سنوات علي الأقل ، وبذلك يتضح الآتي :-

أ- أن الإعفاء المطلق للقروض من الخارج بالنسبة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة والإعفاء للقروض التي يقل مدتها عن ثلاث سنوات بالنسبة لشركات القطاع العام والخاص ، وعدم وجود إعفاءات مماثلة للاقتراض من البنوك المحلية يعطي ميزة تنافسية للبنوك الأجنبية علي البنوك المحلية ويؤثر علي حجم الاقتراض من البنوك المحلية .

ب- في حالة قيام شركة مقيمة في مصر بالحصول علي قرض من الخارج من خلال عقد قرض مدته أكثر من ثلاث سنوات وقامت الشركة في السنة الثانية بسداد القرض بالكامل فهل يخضع القرض لحكم المادة (٥٦)بالخصم

من المنبع ؟ وفي حالة الخضوع هل تخضع العوائد المسددة خلال السنة الأولي أم يتم الخضوع اعتباراً من السنة التالية لسداد القرض ؟ وما الحل في حالة زيادة مبلغ القرض في السنة الثانية مثلاً فهل تعد الزيادة قرضاً جديداً أم يتم احتسابه ضمن مدة القرض الأصلي ؟ وما مدي استفادة تلك الزيادة من الإعفاء من الخصم من المنبع علي الفوائد المسددة ؟ ٠

ويرى الباحث ضرورة إعفاء فوائد القروض المستخدمة فى النشاط الإنتاجى والصناعى لشراء آلات أو معدات مع خضوع فوائد القروض المستخدمة فى النشاط الإدارى للضريبة وعدم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم .

٣- مشكلة المعالجة الضريبية لناتج إعادة التقييم للأوراق المالية المقيدة بالبورصة

المفهوم :

يقصد بناتج إعادة التقييم للأوراق المالية المقيدة بالبورصة هي الفروق التي تنشأ نتيجة تقييم الأوراق المالية بالقيمة العادلة ، وترحل الفرق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية إلي قائمة الدخل سواء كان ربحاً أو خسارة .

طبيعة المشكلة :

والمشكلة هنا أن هذه الفروق تعتبر فروق لم تتحقق،وإنها فروق تقييم،ولكن المعيارالمحاسبي المصري رقم (٢٦) عالجها علي أنها فروق حقيقية تدرج بقائمة الدخل،وأن قانون الضرائب علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لم يشر إلي طريقة معالجة هذه الفروق،بينما أوردت المادة (١٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نصاً بموجبه يتم الرجوع إلي معاييرالمحاسبة المصرية فيما لم يصدربه نص خاص

وقد نصت المادة (٥٠) بند (٨) علي أن " يعفي ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية " . علي الرغم من أن ناتج التعامل أرباح حقيقية تم تحقيقها عكس فروق تقييم الأوراق المالية التي تعتبر أرباح أو خسائر تقديرية لم يتم تحقيقها .

إن تضمين قائمة الدخل لأرباح وخسائر تقييم الأوراق المالية يمثل ثغرة تستغلها الشركات فإذا حققت الأوراق المالية زيادة في قيمتها السوقية يتم بيعها وبالتالي يتم إعفاء الأرباح الناتجة عن هذا التعامل من الضريبة وفقاً لأحكام القانون حتى وإن

قامت الشركة بإعادة الشراء لنفس الأوراق المالية في اليوم التالي من السنة الجديدة . أما إذا تبين أن قيمة الأوراق المالية انخفضت فلا يتجه لبيعها إنما يقوم بتقدير قيمتها السوقية وتدرج بقائمة الدخل ضمن التكاليف ، وبالتالي تنخفض الأرباح بقيمة الخسائر الناتجة عن تقييم الأوراق المالية علي الرغم من أن هذه الخسائر غير حقيقية وتم تقديرها .

٤- مشكلة المعالجة الضريبية للشركاء في شركات الواقع .

المفهوم :

يقصد بشركة الواقع وفق نص المادة (١) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي أنها " الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية " .

طبيعة المشكلة :

جعل القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ شركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع الغير ناتجة عن ميراث منشأة فردية طبقاً لنص المادة (٤٨) من القانون شركات اعتبارية مما آثار العديد من المشاكل الضريبية يمكن حصرها في الآتي :-

١- لماذا التمييز بين ورثة ممول فردي وورثة ممول كان شريكاً بشركة أشخاص برغم أن كلا الوارثين دخل الشركة مجبراً بوفاة مورثة ، فكلاهما متساوي في موقفه تجاه الشركة ، وهذه التفرقة ستكون هدفاً سهلاً للطعن بعدم الدستورية وتضخم عدد النزاعات أمام القضاء .

٢- هذه الشركة فرضها الواقع ولا تملك من مقومات الشخص الاعتباري شيئاً ، فكيف ستتعامل مع المصلحة ؟ فليس لها ممثل قانوني فمن الذي ستخاطبه ؟ وليس لها اسم تجاري (عنوان) فباسم أية شركة ستوجه المكاتبات والنماذج الضريبية وليس لها مركز رئيسي ؟ وإلي أين ستوجه المكاتبات ؟ .

سيقع المحظور في النهاية وستضطر المصلحة إلي مخاطبة شركاء الواقع فرداً فرداً ، فتعود مجبرة إلي التطبيق الصحيح للقانون ويحاسب كل منهم بوصفه شخصاً طبيعياً حتى لو كان مورثه شريكاً في شركة أشخاص أو شريكاً في شركة بين أحياء ولم تكتمل لها إجراءات الانعقاد والشهر .

٣- أن معاملة شركات الواقع ضريبياً نفس معاملة شركات الأموال يعد أمر غير منطقي ، إذ أن شركة الواقع طبقا للقانون المدني ليست لها شخصية اعتبارية ، حيث يعرفها القانون بأنها كل شركة تثبت بدون عقد شركة ، وبالتالي فهي شركات يفرضها الواقع الفعلي ، وفي إطار هذا التعريف وفي ظل إخضاعها لمعاملة ضريبية موحدة كأشخاص اعتبارية طبقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يعتبر ذلك ظلم واقع علي شركة الواقع .

٥- مشكلات الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل .

المفهوم :

أوضح المشرع الضريبي أن المقصود بالعقود طويلة الأجل بأنها عقود التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها ، والذي تنفذها المنشأة لحساب الغير علي أساس قيمة محددة ، ويستغرق تنفيذها أكثر من فترة ضريبية واحدة .

طبيعة المشكلة :

تناولت المادة (٢١) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كيفية المحاسبة الضريبية عن العقود طويلة الأجل ، حيث نصت علي " أنه يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل علي أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية . وحددت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد صافي الربح كما يلي :

أ- يتم تحديد نسبة الإنجاز علي أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلي إجمالي التكاليف المقدرة للعقد علي أن يراعي إعادة حساب هذه النسبة عند تغير هذه التكاليف .

ب- يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد علي أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له علي أن يراعي إعادة حساب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغير قيمة العقد.

ج- يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية علي أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند(أ).

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد علي أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية ، فإذا اختتم حساب العقد في الفترة

الضريبية التي انتهي خلالها تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة ، وتتم إعادة حساب الضريبة علي هذا الأساس ، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد ، يتم ترحيل باقي الخسائر إلي السنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (٢٩) من القانون .

وهذه النصوص أثارت العديد من المشاكل الضريبية يمكن حصرها فيما يلي:

١- يري الباحث أن ترحيل الخسائر للخلف يتعارض مع حكم المادة (٢٩) من القانون ، ويؤدي إلي قلب نتيجة النشاط في السنوات السابقة من ربح ضريبي لخسارة ضريبية فكيف سيتم ترحيل الخسائر للسنوات السابقة بعد التحاسب عنها وربما سداد ضريبتها وتقديم إقراراتها؟

٢- إن تطبيق طريقة مستوي الإتمام يتطلب مراعاة أن يكون الجزء الذي تم من العمل كبيراً بحيث يمكن تقدير تكلفة الجزء الباقي بدقة ، مع الأخذ في الاعتبار جميع الاحتمالات المستقبلية كارتفاع أسعار المواد أو العمالة أو الخدمات الأخرى والتي قد ترتبط كثيراً بالأسعار العالمية وأن يتم إدراج تكاليف وإيرادات العملية ضمن قائمة الدخل بمجرد الانتهاء من تنفيذ بعض الأجزاء التامة سواء قلت أو زادت عن ٥٠٪ من إجمالي القيمة التعاقدية ، وذلك عكس ما تنتهجه أغلب شركات المقاولات من عدم احتساب ربح للأعمال المعتمدة إلا إذا بلغت ٥٠٪ أو أكثر من قيمة العقد .

٣- لقد حدد القانون نوعاً واحداً من العقود طويلة الأجل وهي العقود ذات السعر المحدد أو محددة القيمة دون غيرها من العقود ، ومن ثم سوف تختلف طرق معالجة تقدير الإيرادات لباقي أنواع العقود طويلة الأجل رغم شيوع استخدام العديد من هذه العقود حيث يتم تحديد الإيرادات إما علي أساس تقديري لبعضها وإما علي أساس فعلي للبعض الآخر منها .

٤- يري الباحث أن هناك صعوبة في تطبيق طريقة نسبة مستوي الإتمام في الحالات التي تكون فيها تقديرات تكلفة العقد غير ممكنة أو لا يمكن الاعتماد عليها ، فهل يتم تأجيل المحاسبة الضريبية عن صافي الربح حتى يكتمل العقد ؟ وإذا كان ذلك غير ممكن فما الطريقة الواجب تطبيقها في هذه الحالة ؟.

٥- ذكر المشرع الضريبي علي سبيل الحصر الأنشطة التي سيطبق عليها نص المادة (٢١) من القانون وهي عقود التصنيع أوالتجهيز أوالإنشاء أوأداء الخدمات المرتبطة بها متغافلاً بذلك أن أنشطة التصنيع لها أسلوب مختلف تماماً عن نشاط الإنشاءات مما يترتب عليه بأن نسبة الإتمام قد لا تكون الأسلوب الأمثل للمعالجة الضريبية لهذا النوع من النشاط ، مثل عقود تصنيع السفن أو القطارات أو الطائرات ، كما يوجد عقود تصنيع تعمل بأسلوب أمر الإنتاج طويل الأجل ولا يمكن فيها وضع تكاليف مقدرة للعقد ولا تعمل بأسلوب نسبة الإتمام .

٦- تقوم بعض شركات الإنشاءات بشراء آلات ومعدات وأدوات خصيصاً لاستخدامها في مشروع معين وأن الإهلال الضريبي للأصول المستخدمة في هذا المشروع قد ينتهي قبل أن ينتهي المشروع نفسه ومن ثم تحمل الشركة حساباتها بتكاليف صيانة وإصلاح هذه الأصول (بخلاف حساب الإهلاك والإضافات) لأصول مهلكة دفترياً ، وتقوم باستخدامها في مشروع آخر(عقد مقاولة جديد) وتقوم بتحميل نفس تكلفة هذه الأصول المهلكة ضريبياً علي العقود الأخرى وبالتالي تؤثر هذه التكاليف علي نسبة إتمام العقد .

٧- أنه في حالة الفحص السنوي للمنشأة التي تتعامل مع العقود طويلة الأجل يتضح أنه لا جدوى من الفحص المستندي لبنود تكلفة هذه العقود خلال الفترات الضريبية السابقة علي الفترة التي سينتهي خلالها تنفيذ العقد . إذ أن هذا الفحص قد ينتج عنه عدم اعتماد بعض بنود هذه التكاليف والمصاريف من وجهة نظر مأموري الضرائب وبالتالي ستقل قيمة البسط في معادلة حساب وتقدير نسبة الإتمام وبالتالي تنخفض نسبة الإتمام ومن ثم تقل الإيرادات المقدرة عن هذه الفترات الضريبية لحساب الفترة الضريبية الأخيرة التي سينتهي خلالها تنفيذ العقد ، وبالتالي يمثل الفحص الضريبي إهداراً للوقت والجهد دون مبرر مقبول ، أما إذا أجرينا الفحص الضريبي للعقد مرة واحدة في نهاية مدة تنفيذه في ظل الفحص بالعينة سيكون الأمر غير عادل .

٦- مشكلة معالجة المصروفات غير المؤيد بالمستندات.

المفهوم :

هي المبالغ التي تدفعها المنشآت لتسهيل أعمالها وتوسيع دائرة نشاطها، وهذه المصروفات لا تكون عادة مؤيدة بالمستندات وبالتالي يصعب من الناحية العملية التحقق من جدية صرفها .

طبيعة المشكلة :

اشترط المشرع الضريبي في مادته (٢٢) من قانون الضرائب علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي :-

- **أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي ولازمة لمزاولة هذا النشاط .**
- **أن تكون حقيقية ومؤيدة بمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجري العرف علي إثباتها بمستندات ، وجاءت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون وحددت التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات بنسبة ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات دون مراعاة لطبيعة كل نشاط ونظام العمل به ، وبذلك جاءت اللائحة أكثر غموضاً من القانون للأسباب التالية :-**

أ. **أن اللائحة التنفيذية للقانون لم توضح المصروفات الإدارية والعمومية التي يجب أن تكون مؤيدة بمستندات ، وهل المرتبات تدخل ضمن هذه المصروفات .**

ب. **إن نسبة الـ ٧٪ من المصروفات العمومية والإدارية هي في حد ذاتها نسبة ضئيلة للغاية خاصة لشركات الملاحة والسياحة التي تعتمد كلياً علي هذه المصروفات التي تمثل أكثر من ٥٠٪ من بنود المصروفات للنشاط ، كما أنه كيف يتم اتخاذ المصروفات كأساس لاعتماد تكلفة فالموضوعية والمنطق ومعايير المحاسبة تقضي بأن يتم احتساب التكلفة من الإيرادات وليس المصروفات .**

٧- مشكلة معالجة التبرعات والإعانات

المفهوم :

من خلال استقراء نص المادة (٢٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتضح للباحث وجود نوعين من التبرعات :-

- **<u>النوع الأول :</u> التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة وتعد من التكاليف واجبة الخصم أي كان مقدارها وبشرط أن تكون نقدية دون التبرعات العينية حيث لا يسمح بخصمها.**
- **<u>النوع الثاني :</u> التبرعات والإعلانات المدفوعة للهيئات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المصرية المشهرة ودور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الربح السنوي.**

طبيعة المشكلة :

ومن أهم الملاحظات علي المعالجة الضريبية للتبرعات والإعانات ما يلي :-

١- **طبقاً لنص المادة (٢٣) من القانون أن ما يعتبر من التكاليف التبرعات النقدية فقط دون التبرعات العينية ، فإذا ما قامت أحدي الشركات ببناء مستشفي أو مدرسة وقدمتها في صورة تبرع للحكومة فلا يعتبر ذلك من التكاليف الواجبة الخصم .**

٢- **أن النسبة التي قررها المشرع تعد نسبة مقبولة ومناسبة ، ولكن يلاحظ أن الحاجة إلي التبرع وإلي الإعانة مطلوبة وقائمة ولكن المشرع ربطها بأن تحقق المنشأة ربحاً سنوياً صافياً لكي يحدد علي أساسها قيمة التبرعات التي يسمح بخصمها ، الأمر الذي يضع قيداً كبيراً علي هذا الجانب، فقد اعتبر المشرع أن التبرع هو توزيع للربح ، وكان يفضل أن يعتبره تكليفاً عليه ، وأن يعتبر ضمن بنود التكاليف واجبة الخصم للوصول لصافي الربح .**

٣- **لا تعتبر التبرعات من التكاليف دون تحقيق أرباح صافية للمنشأة فإذا حققت خسارة فلا يسمح باعتبارها من التكاليف ، ويلاحظ أن هذا الشرط فيه غبن للمنشأة ، حيث أن التبرع يتم عادة خلال السنة المالية ، بينما لا يمكن التعرف علي نتيجة الأعمال من ربح أو خسارة إلا في نهاية السنة المالية فلا تستطيع المنشأة بداهة أن تتنبأ عند قيامها بالتبرع بالأرباح أو الخسائر حتى يمكنها أن تزيد أو تنقص التبرع في حدود النسبة المقررة قانوناً ، وبالتالي لا يصح قياس قيمة التبرع بأرباح المنشأة الصافية .**

٨- المشكلة الضريبية المتعلقة بترحيل الخسائر .

المفهوم :

الخسارة تعني زيادة نفقات المنشأة عن إيراداتها ، والمقصود بالخسارة التي يجوز ترحيلها هي الخسارة الضريبية التي تم تحديدها طبقاً للقواعد التي ينص عليها قانون الضرائب وليس الخسارة المحاسبية .

طبيعة المشكلة :

تقضي المادة (٢٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ " أنه إذ ختم حساب أحدي السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقي بعد ذلك جزء من الخسارة تنقل إلي السنوات التالية حتي السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلي حساب سنه أخري " ، مما يثير ذلك عدد من المشكلات الضريبية المتعلقة بترحيل الخسائر تتمثل في الآتي :-

١- إذا انتقل شريك متضامن إلي شركة أخري فإنه لا يجوز أن تخصم الخسارة التي أصيب بها في الشركة الأولي من نصيبه في أرباح الشركة الثانية وذلك لأنه يخضع في هذه الحالة للضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية ، والتي تكون فيها الخسارة قد تحققت باسم الشخص الاعتباري نفسه .

٢- إن بعض المنشآت خاصة المنشآت السياحية قد لا تستفيد من ترحيل الخسائر خلال فترة التوقف الجبري عن مزاولتها النشاط نتيجة لظروف قهرية،كفترات التوقف الجبري الناجمة عن الحوادث الإرهابية التي يصحبها فترات كساد قد تمتد لعدة مواسم سياحية .

٣- قامت مصلحة الضرائب في عام ٢٠٠٥ وعند إعدادها للإقرار الضريبي بإدراج الخسائر المرحلة ضمن التكاليف واجبة الخصم وقبل خصم التبرعات ، ثم عدلت مصلحة الضرائب عن رأيها عند الإقرار الضريبي عن سنة ٢٠٠٦ وحتى الآن حيث أدرجت بند التبرعات قبل خصم الخسائر المرحلة ، ويؤيد الباحث الرأي الأول بخصم الخسائر قبل التبرعات للأسباب الآتية :-

أ- أن الخسائر المحققة في سنة ما هي في حقيقتها تكلفة ، فالخسارة تحققت نتيجة وجود تكاليف ومصروفات لم يقابلها إيراد أو قابلها إيراد أقل .

ب- إن التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ، والتي أوردها المشرع بالبند (٨) من المادة (٢٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، والتي أعتبرها من ضمن التكاليف واجبة الخصم وذلك بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الربح السنوي . هي في حقيقتها لا تعد تكاليف في ضوء الشروط التي أوجبتها المادة (٢٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، حيث أنها غير مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة وليست لازمة لمزاولة النشاط ، بل هي استعمالاً للربح .

ج- إن القول بأن خصم الخسائر ضمن التكاليف وقبل خصم التبرعات يؤدي إلي سرعة التخلص من الخسائر المرحلة في أقصر وقت مردود عليه بأن تقرير المشرع بخصم الخسائر المحققة في سنة ما من أرباح السنة أو السنوات التالية خروجاً عن مبدأ استقلال السنوات المالية أو الضريبية إنما جاء لصالح الممول حتى لا تفرض الضريبة علي أرباح غير حقيقية .

٤- عدم السماح للورثة بخصم خسائر المنشأة التي ألت إليهم عن طريق الميراث .

ثانياً: مشكلات الفحص الضريبى لأرباح الأشخاص الإعتبارية

وتتمثل هذه المشكلات فى الآتى :

١- مشكلات الفحص بالعينة .

٢- مشكلات فحص الأشخاص الإعتبارية المهنية .

٣- مشكلات فحص المنشآت الصغيرة وفق القرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ .

٤- مشكلة قصور نظام الخصم تحت حساب الضريبة,وشروط نجاح تطبيق نظام الدفعات المقدمة لأشخاص الإعتبارية .

٥- مشكلة الإلزام بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة للأشخاص الإعتبارية .

٦- مشكلة مخاطر الإقرار الضريبى الإلكترونى .

ويقوم الباحث بعرض هذه المشكلات بشئ من التفصيل كما يلى :

١- مشكلات الفحص بالعينة .

المفهوم :

اعتمد الفاحص الضريبي فيما مضي علي أسلوب الفحص الشامل لجميع عمليات المنشأة خلال فترة زمنية معينة للحكم علي مدي أمانة الدفاتر ونظاميتها من ناحية،ومن ثم تحديد الربح الحقيقي الواجب خضوعه للضريبة نتيجة هذه العمليات من ناحية أخري .

ولكن بعد ظهور الشركات الكبيرة وعلي وجه الخصوص الشركات المساهمة وشركات الانفتاح الاقتصادي زادت العمليات المالية لهذه الشركات وتعددت بشكل يصعب علي الفاحص الضريبي تنفيذ عملية الفحص باستخدام أسلوب الفحص الشامل ، لذلك كان من الضروري أن يلجأ الفاحص الضريبي إلي أسلوب جديد في الفحص يمكنه الحكم علي أمانة الدفاتر ونظاميتها حتى يستطيع تحديد الربح الضريبي .

من هنا استحدث المشرع الضريبي في نص المادة (٩٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ أسلوب جديد للفحص الضريبي وهو نظام الفحص بالعينة حيث نصت علي أنه " على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينة يصدر بقواعد ومعايير تحديدها قرار الوزير بناءاً علي عرض رئيس المصلحة ".

ويقصد بالفحص بالعينة خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية المقدمة والملفات لفحص دقيق فى ضوء محددات ومؤشرات معينة مع اعتماد باقى الإقرارات بالحالة التى أعدت عليها وبدون فحص،بحيث يتم فحص الملف الضريبى مرة واحدة كل عدة سنوات وليس كل عام .

طبيعة المشكلة :

أن تطبيق نظام الفحص بالعينة يقابله العديد من مشاكل التطبيق تتمثل في الآتي:

١) أن نظام الفحص بالعينة يناسب المجتمعات المتقدمة التي يرتفع فيها مستوي الوعي الضريبي وتقل نسبة التهرب ، أما في المجتمع المصري حيث ينخفض مستوي الوعي الضريبي وترتفع نسبة التهرب بسبب عدم شعور الكثيرين بعائد الضريبة في خدمات مباشرة أو غير مباشرة تعود عليهم فضلاً عن ارتفاع نسبة الفساد المالي والإداري في المجتمع يسعي معظم الممولين منه لتجنب الضريبة ، فضلاً عن انخفاض نسبة الالتزام

بتقديم الإقرارات الضريبية بما لا يزيد عن ٣٠٪ حتى سنة ٢٠٠٥ زادت إلي ٣٦٪ في عام ٢٠٠٦ رغم الحملة الإعلانية الضخمة التي صاحبت صدور وتطبيق قانون الضرائب الجديد .

٢) كما أن كثير من الإقرارات الضريبية المقدمة يتم تقديمها بشكل صوري لتجنب الجزاءات المنصوص عليها في القانون ، فضلاً عن السلوك غير السوي لفحص معظم الإقرارات المقدمة للمأموريات استناداً لدفاتر وحسابات منتظمة من خلال الإصرار علي إهدارها أو تعديلها بسبب انعدام خبرة معظم مأموري الفحص وقد تكون الاستجابة لتقديم هذه الإقرارات الصورية للاستفادة من احتمال عدم الوقوع في نطاق العينة وتجنبهم الضريبة .

٣) لقد وضعت الإدارة الضريبية أسساً وقواعد مبدئية لتطبيق الفحص بالعينة منها يقتصر الفحص بالعينة علي حالات تقديم الإقرار – وعلي حالات الربح دون الخسارة – واختيار العينة بنسبة تتراوح بين ٥٪ إلي ١٠٪ من الإقرارات الرابحة واستبعاد ملفات كبار الممولين من القطاع الخاص ، والمتفحص لهذه الشروط يجد أنها سوف تسفر عن تطبيق محدود للغاية للفحص بالعينة وإلي استمرار العمل بالفحص الشامل واستمرار المشاكل التي يسعي القانون الجديد لتصفيتها .

٤) فالشروط السالفة الذكر تعني أن الملفات التي سوف تخضع للفحص بالعينة تتم وفقاً للمعادلة الآتية :

(إجمالي ملفات الممولين المقدم عنها إقرارات رابحة – ملفات كبار الممولين) x نسبة العينة المطبقة

__فمثلاً :__ إذا فرضنا أن ملفات الممولين ٦ مليون ملف وأن مقدمي الإقرارات نسبتهم ١٥٪ منهم ١٠٪ ملفات رابحة نجد أن :

* عدد الملفات التي ستخضع للفحص بالعينة

= ٦٠٠٠٠٠٠ ملف x ١٠٪ مقدمي إقرارات رابحة = ٦٠٠٠٠٠ ملف

وبذلك :

* تكون عدد الملفات التى تخضع للفحص الشامل = ٦٠٠٠٠٠٠ ملف × ٩٠٪ = ٥٤٠٠٠٠٠ ملف

* تكون العينة المختارة بنسبة ١٠٪ من مقدمى الاقرارات الرابحة

= ٦٠٠٠٠٠ ملف x ١٠٪ = ٦٠٠٠٠ ملف

* تكون عدد الملفات التى تعتمد إقراراتها كما هى

= ٦٠٠٠٠٠ × ٩٠٪ = ٥٤٠٠٠٠ ملف

وهكذا يكون قد تم فحص عدد كبير من الملفات، وتستمر مشكلات الفحص الشامل التى يسعى القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ لحلها .

٥) كما أن فحص الملفات الرابحة دون الخسارة ينطوي علي منهج يخالف النهج التي يتبناه المشرع الضريبي ألا وهو افتراض الثقة في إقرار الممول إلي أن يثبت العكس حيث أن استبعاد الإقرارات الخاسرة من الفحص بالعينة ينطوي علي شبهة اتهام الممول الخاسر بالتهرب الضريبي وهذا يتنافي مع مفهوم القانون الجديد من بعث روح الثقة والتعاون بين الإدارة الضريبية والممولين ، لذلك كان لابد من المساواة بين الإقرارات الضريبية الرابحة والخاسرة عند اختيار نسبة العينة التي ستخضع للفحص بالعينة والتي ستتولى الإدارة الضريبية إقرارها للعرض علي وزير المالية .

٦) العديد من الممولين لا يمسكون دفاتر منتظمة ، وهذا يتطلب ضرورة تشجيع الممولين علي الاحتفاظ بدفاتر حسابات منتظمة بتبسيط الدفاتر المحاسبية بالقدر الذي يمكن المنشأة من بيان نتيجة نشاطها بغض النظر عن شكلها ولو كانت ممسوكة طبقاً لطريقة القيد المفرد لتتناسب مع صغار الممولين مع تغليظ عقوبة عدم إمساك دفاتر منتظمة ومنح مزايا للمنشآت التي تحتفظ بدفاتر وحسابات منتظمة وأمينة .

٧) إذا انتهي إقرار الممول بخسارة ولم يخضع للفحص بالعينة فإن ذلك سوف يؤثر علي السنوات التالية لاستفادة الممول من ترحيل الخسارة في السنوات التالية .

٨) عدم جدية الفحص وبالتالي عدم اهتمام الممولين لعدم الفحص سنوياً ، حيث أن الممولين التزموا في بداية تطبيق القانون ثم قل الالتزام سنه بعدم سنة نتيجة لعدم الفحص وتم قيد صافي الربح يقل شيئاً فشيئاً حتي أصبحت الشركات الرابحة تقدم إقراراتها بأنها خاسرة .

٩) **الفحص بالعينة ظهرت باكورته فى أواخر سنة ٢٠٠٨ , وتم إختيار العينة طبقاً للقرارين رقم (٢٧٢) لسنة ٢٠٠٧ و (٦٥٩) لسنة ٢٠٠٨ بطريقة عشوائية شملت إقرارات لا تغنى ولا تسمن من جوع , وذلك بفحص إقرارات الممولين المشمولين بالعينة عن السنوات ٢٠٠٥ , ٢٠٠٦ ,٢٠٠٧فأصبح مأمور الضرائب يناقش الممول ويعاين نشاطه فى سنتى ٢٠٠٨, ٢٠٠٩ ويحاسبة عن سنة ٢٠٠٥ وما بعدها , وبالتالى أصبحت المعاينات لا تخص سنوات المحاسبة , وأدى تأخر الفحص بالعينة إلى معاينات غير متعلقة بسنوات المحاسبة ومناقشات غير فعالة ومهمة شاقة على مأمور الفحص عند إطلاعه لدى الجهات على تعاملات الممول وحصر أعمالة وحجم نشاطه عن أربع سنوات سابقة.**

١٠) **أن القواعد الواردة فى القرارين السابقين تثير الجدل فى تطبيقها الدى ينصب على ما يلى :**

(١)ما معنى الإلتزام بإعداد الإقرار طبقاً للقواعد والإجراءات المنصوص عليها فى القانون واللائحة ؟ وهل المقدم إقرار ملتزم والغير مقدم إقرار غير ملتزم ؟ .

(٢)و ما هى الأنشطة ذات المخاطر الضريبية العالية ؟ ومتى تكون مخاطر ضريبية ؟ وماهى المعاملات ذات المخاطر الضريبية العالية ؟ وعند أى حد تصبح غير عالية ؟ .

١١) **أن هناك عدداً من الإقرارات السنوية يجب أن تخرج من نظام الفحص بالعينة كالإقرارات التى يقدمها الممولين لأول مرة , أو التى تكشف عن خسائر , أو حتى تتعلق بتغير فى الشكل القانونى أو النشاط أو غير من الاختلافات الجوهرية التى يتطلب فحصها فعلياً بعيداً عن العينة , لذلك كان يجب على القانون أن يعتبر الفحص بالعينة جوازى لمصلحة الضرائب , أو أن يطبق فى مرحلتها الأولى _ على الأقل _ على إقرارات معينة لضمان نجاحه .**

٢- مشكلات فحص الأشخاص الاعتبارية المهنية .

المفهوم :

يقصد بالأشخاص الاعتبارية المهنية بأنها الأشخاص الاعتبارية التى تأخذ أحد أشكال الأشخاص الاعتبارية التى تتمثل على الأخص فى شركات المساهمة

والتوصية بالأسهم وذات المسئولية المحدودة وشركات التضامن والتوصية البسيطة والواقع غير الناتجة عن ميراث منشآت فردية والتي تزاول أنشطة تدخل في مجال المهن الحرة أو المهن غير التجارية .

ويقصد بالمهن الحرة بأنها المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل أو نتيجة استثمار رأس المال والعمل معاً متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب مثل شركات المقاولات والاستثمارات الهندسية ويقصد بالمهن غير التجارية بأنها الأنشطة والمهن التي لم تذكر صراحة في القانون التجاري والتي لم تدخل في نطاق الأعمال التجارية .

طبيعة المشكلة :

إن النص الخاص بالأشخاص الاعتبارية المهنية بالمادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ (بأن تعامل الشركات التي تباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية وتعد إيراداتها علي أساس نقدي ومصروفاتها علي أساس الاستحقاق وتطبق بشأنها أحكام الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية ، أثار العديد من التساؤلات والمشاكل التطبيقية بشأن تطبيق الأحكام الواردة بالكتاب الثالث الخاص بالأشخاص الاعتبارية علي الأشخاص الاعتبارية المهنية علي النحو الآتي :-

١. إن المحاسبة علي الإيرادات مرة علي أساس نقدي والمصروفات علي أساس الاستحقاق يتعارض مع جميع المبادئ والفروض المحاسبية بل يتعارض مع أهم مبدأ وهو ثبات العرض وثبات السياسة المحاسبية للشركات ويترتب عليه مشاكل عملية تتمثل فيما يلي :

أ- تحميل إيرادات تخص سنه سابقة بسنة المحاسبة ولا يقابلها المصروفات التي كانت سبباً في تحقيقها .

ب- تحميل السنة بمصروفات لا يقابلها إيرادات وهو إهدار لمبدأ مقابلة المصروفات بالإيرادات .

٢. إن تحديد إيرادات الشركات الاعتبارية والمهنية علي أساس نقدي يتعارض مع نص المادة (١٧) " من تحديد صافي الربح لها وفقاً لقائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية علماً بأن معايير المحاسبة المصرية " ، علماً بأن معايير المحاسبة المصرية من أهم المبادئ لها هو التزام الشركات بمبدأ الاستحقاق للإيرادات والمصروفات .

٣. إن اختلاف المعاملة الضريبية للنشاط المهني للممول الواحد في حالة كونه شخصاً طبيعياً كيانه القانوني فردي وذات الشخص إذا كان شريك في شركة اعتبارية ويزاول نفس النشاط ولاسيما بالنسبة لشركات الأشخاص يخلق وضعاً قانونياً غير دستوري .

٤. ما زالت المادة (٧٨) من القانون والتي تلزم الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون بإمساك دفاتر وسجلات تستلزمها طبيعة النشاط ، الأمر الذي وقف حائلاً دون تصميم نماذج من الإقرارات الضريبية تراعي الأشخاص الاعتبارية المهنية الصغيرة التي لا تمسك دفاتر وحسابات منتظمة نظراً لقلة حجم نشاطها المهني أو لأي أسباب أخري خاصة بها أو خاصة بالشركاء .

٥. أن المادة (٢٣) من القانون تنص علي أن التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أيا كان مقدراها،بينما نجد المادة (٣٤) من ذات القانون تنص علي " أن يخصم من صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي "،وهذه تفرقة لا مبرر لها علي الإطلاق .

٦. إن المعاملة الضريبية لإيرادات الأشخاص سواء كانت شركات أموال أو شركات أشخاص كشركات اعتبارية مهنية وفقاً لنص المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون علي أساس نقدي والمصروفات علي أساس الاستحقاق يثير مشكلة عملية وتطبيقية في المعاملة الضريبية الأخرى للأشخاص الاعتبارية الأخرى في حالة مزاولتها لأي نشاط مهني بجانب نشاطها التجاري هل يخضع النشاطين معاً لأساس الاستحقاق أم يتعين التفرقة بينهم .

٧. تنص المادة (٥٩) من القانون علي " أنه علي الجهات والمنشآت المبنية فيما بعد (وقد حددتها) أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد علي ثلاثمائة جنيه تدفعه علي سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلي أي شخص من أشخاص القطاع الخاص،وذلك بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي "،بينما نجد في الباب

الثاني المهن غير التجارية تنص المادة (٧٠) من ذات القانون علي " أن تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة (٥٩) من هذا القانون أن تخصم تحت حساب الضريبة ٥٪ من كل مبلغ يزيد علي مائة جنيه تدفعه إلي أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير " ، وكان يتعين أن يكون النص بخصم نسبة من كل مبلغ يزيد علي ثلاثمائة جنيه تدفعه إلي أصحاب المهن غير التجارية ، أسوة بنص المادة (٥٩) من القانون حيث أنه لا مبرر إطلاقاً لهذه التفرقة .

٣- مشكلات فحص المنشآت الصغيرة وفق القرار رقم (٤١٤) لسنه ٢٠٠٩ .

المفهوم :

طبقاً للقرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ فقد عرف المنشأة الصغيرة بأنها " كل شخص اعتباري أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً ولا يتجاوز رأس مالها المدفوع مليون جنية ولا يزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً .

في حين أن المقصود بالمنشأة الصغيرة طبقاً لنص المادة (١) من القانون رقم (١٤١) لسنه ٢٠٠٤ بأنها هى " كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً أو إنتاجيا أو فردياً أو تجارياً لا يقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنيهاً ولا يجاوز مليون جنية ولا يزيد عدد العاملين فيها عن خمسين عاملاً " ، وقد نصت المادة (٢) من ذات القانون علي أنه يقصد بالمنشأة المتناهية الصغر بأنها " كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً ويقل رأسمالها المدفوع عن خمسين ألف جنيه .

وحددت المادة (٣) من القرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ أنه لا يعد من المنشآت الصغيرة المنشآت الدائمة طبقاً لحكم المادة (٤) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ، والمهن الحرة وغير التجارية ، الأشخاص والمنشآت غير المقيمة ، ووكلاء الشركات الأجنبية وفروعها ، والهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الحكومية التي تمارس نشاطاً ما يخضع للضريبة علي الدخل ، والأشخاص المرتبطة المنصوص عليها في المادة (١) من قانون الضريبة علي الدخل .

طبيعة المشكلة :

قبل الحديث عن مشاكل الفحص والمحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة يقوم الباحث بعرض فئات المنشآت الصغيرة وقواعدها وأسس المحاسبة الضريبية لها طبقاً للقرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩.

حيث أن أسس المحاسبة الضريبية حسب القرار رقم (٤١٤) لسنه ٢٠٠٩ قسمت المنشآت الصغيرة إلي ثلاث فئات الفئة الأولي المنشآت التي لا يزيد رأسمالها المستثمر علي خمسين ألف جنيه ، ولا يزيد رقم أعمالها السنوي علي ٢٥٠ ألف جنيه ، كما لا يتجاوز صافي ربحها السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه ، وهذه المنشآت يسمح لها إذا كانت فردية بعدم إمساك دفاتر وسجلات محاسبية ، وعلي هذه المنشآت الالتزام بإصدار فواتير مقابل ما تؤديه من أعمال وخدمات ومبيعات سلع . أما إذا كانت تلك المنشآت الصغيرة تتخذ شكل شخصاً اعتبارياً ، فإنها تلزم بإمساك دفتر واحد(أجندة) للإيرادات والنفقات ، لتحديد أرباحها من خلاله ، وعلي المنشأة الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة لإيراداتها ونفقاتها .

أما الفئة الثانية من المنشآت الصغيرة ، هي التي يزيد رأسمالها المستثمر علي خمسين ألف جنيه ، ولا يتجاوز مبلغ ٢٥٠ ألف جنيه ، أو يزيد رقم أعمالها السنوي علي مبلغ ٢٥٠ ألف جنيه ، ولا يتجاوز مبلغ المليون جنيه،أو يزيد صافي ربحها وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي عن مبلغ عشرين ألف جنيه ، ولا يتجاوز المائة ألف جنية،وهذه المنشآت تتبع عدداً من القواعد والأسس المحاسبية لدي إعدادها لقوائمها المالية،حيث تعد الحسابات بفرض استمرارية عمل المنشأة ، وإثبات قيمة النفقات والأصول وفقاً للقيمة التاريخية لها،علي أن تحمل كل سنة بما يخصها من مصروفات وما يخصها من إيرادات ، ويتم إعداد قوائم الدخل والحسابات الختامية وفقاً لهذا المبدأ،ويلتزم كل منها بإمساك دفاتر وسجلات مبسطة وفقاً لهذه القواعد والأسس،وعليها الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة لإيراداتها ونفقاتها .

أما الفئة الثالثة من المنشآت الصغيرة فهي التي يزيد رأسمالها المستثمر علي مبلغ ٢٥٠ ألف جنيه أو يتجاوز رقم أعمالها السنوي مبلغ المليون جنيه أو يزيد صافي ربحها السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي علي مبلغ مائه ألف جنيه ، وهذه المنشآت يتحدد صافي الربح الذي تحققه كل منها علي أساس قائمة الدخل

المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، وتلتزم هذه المنشآت بإمساك دفاتر وسجلات وفقا لطبيعة النشاط الذي تمارسه ، وعليها الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة لإيراداتها ونفقاتها ، ويتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام قانون الضريبة علي الدخل علي صافي الربح الذي تحققه المنشاة ويسمح للمنشأة الصغيرة التي يتعذر عليها الحصول علي مستندات تؤيد مصروفاتها،أن تطلب من مأمورية الضرائب المختصة تعيين مندوب لها لدي المنشأة بلا مقابل،لحصر وتسجيل ومتابعة نفقاتها غير المؤيدة مستندياً،ولا تسري هذه القواعد في العقود طويلة الأجل،حيث يتم تحديد صافي الأرباح لتلك العقود علي أساس المستخلصات في كل سنة علي حدة .

وبالنسبة لنظام الفحص علي هذه المنشآت فإنه سيتم تطبيق نظام الفحص بالعينة وفي حالة ثبوت تهرب المنشاة من أداء الضريبة المستحقة عليها باستعمال إحدى طرق التهرب ، تطبق العقوبات المقررة بقانون الضرائب علي الدخل .

حيث أن القواعد التي أصدرها وزير المالية الأسبق بخصوص محاسبة المنشآت الصغيرة ضريبياً لم تأت بجديد رغم أن الوزارة ظلت تعلن علي مدي ثلاثة أعوام عن قرب إصدار هذه القواعد،وبعد طول انتظار وضعت هذه القواعد والأسس مزيد من العراقيل وخلفت كثير من المشاكل الضريبية يمكن حصرها في الأتي :-

١. استحالة تطبيق القواعد الجديدة لمحاسبة المشروعات الصغيرة خاصة نصها علي تعيين موظف علي نفقة مصلحة الضرائب بالمنشآت الصغيرة – في حالة عدم قدرتها علي تعيين محاسب – لتدوين النفقات والإيرادات وحساب الضريبة علي المشروع حيث أن ذلك يحتاج إلي ٣ ملايين موظف – بينما لا يزيد عدد موظفي الضرائب عن ٥٠ ألف موظف – لأن عدد المشروعات الصغيرة يزيد عن ٣ ملايين ، ولن يحقق هؤلاء الموظفون أكثر من ٢ مليار جنيه كحصيلة متوقعة نظراً لأن الحصيلة السنوية للقطاع الخاص لا تزيد عن ٨ مليارات جنيه معظمها يسددها كبار الممولين ، وأن ذلك يعيد المجتمع إلي أيام تطبيق ضريبة التليفزيون التي كانت تحصل علي كل مواطن لديه جهاز تليفزيون بمنزله ، وكانت حصيلتها السنوية مليون جنيه بينما تكلفة تحصيلها تبلغ مليونا ومائه ألف جنيه مما أدي إلي إلغاء هذه الضريبة، بالأضافة الى صعوبة التطبيق العملى لذلك,هل سيتواجد هذا المندوب طالما أن المنشأة تعمل طيلة اليوم لحصر النفقات التى تنفقها المنشأة ولا يؤيدها مستندات؟ وماذا يكون الأمر لو تغيب هذا المندوب لسبب أو لأخر ؟ .

٢. أشارت المادة (٦) من القرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ إلي أن مصلحة الضرائب سوف تقوم بتحديد صافي ربح المنشآت الصغيرة الفردية بالتعليمات التنفيذية الصادرة من المصلحة مع عدم الإخلال بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية أي أن إمساك الدفاتر ليس ملزماً مع الإلزام في القرار بإصدار فواتيرمقابل ما تؤديه الفئة الأولي من أعمال،وهذا يخالف كلا من التعليمات التنفيذية من ناحية ويخالف من ناحية أخري السماح بعدم إمساك سجلات ودفاتر منتظمة،فلو أصدرصاحب هذه الفئة فواتير لكافة مبيعاته وخدماته فإنه يجب أن يحاسب في ضوء هذه الفواتير وليس طبقاً للتعليمات التنفيذية،وأنه لو أصدر فواتير لكافة مبيعاته وخدماته،فلماذا لم يقم بإمساك سجلات محاسبية والفواتيرهي أصلها،وإصدارفواتير لكافة المبيعات والخدمات أصعب بكثيرمن تسجيلها في سجلات محاسبية .
٣. إن نظام سداد المشروعات الصغيرة لـ ٦٠٪ من الضريبة مقدماً لم يقدم أي ميزة لها لأنه يساوي بينها وبين المشروعات الكبيرة ، والأفضل أن يتم تقسيط الضريبة علي هذه المنشآت علي ٣ دفعات تسدد في نهاية شهر أبريل ومايو ويونيو قبل بدء العمل بالسنة المالية الجديدة ، وبالتالي لن يؤثر علي الحصيلة الضريبية السنوية ويقدم أيضاً تيسيراً للمنشأة .
٤. كما أن هناك قصور في القرار حيث أنه لم ينص علي عقوبة لعدم إصدار المشروع الصغير لفاتورة ، وكيف يتم محاسبة صاحب المشروع الصغير في حالة امتناعه عن إصدار فاتورة .
٥. إن القرار لم يتطرف للاتفاقيات المهنية التي تتم بين المصلحة والنقابات المهنية لتحديد طرق محاسبة بعض الأنشطة أومدي الأخذ بها أوالبعد عنها
٦. كما أن هناك تعارض بين قرار وزير المالية رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ وأحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم (١٤١) لسنة ٢٠٠٤ يمكن إيجازها فيما يلي :

أ- أن القرار (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ أخذ بمعيار رأس المال المستثمر للحكم علي كون المنشأة صغيرة أو متناهية الصغر ، علي حين أن القانون (١٤١) لسنة ٢٠٠٤ أخذ بمعيار رأس المال المدفوع وهناك فرق كبير بين هذا وذاك ، وهو ما يفتح باب الاجتهاد علي مصرعية بشأن تحديد رأس المال المستثمر وكيفية تقييم الأصول الثابتة .

ب- إن قرار وزير المالية رقم (٤١٤) لسنه ٢٠٠٩ استثني سبع فئات لا تعد من المنشآت الصغيرة حتى لو توافر فيها معايير تعريف المنشآت الصغيرة ، ويعد هذا مخالفاً لأحكام القانون رقم (١٤١) لسنة ٢٠٠٤ دون إبداء أي أسباب . كما يعد ذلك إجحافاً بحق تلك المنشآت الصغيرة حيث يمكن للممول الفرد أن يشارك في أكثر من منشأة صغيرة بنسبة تزيد عن ٥٠٪ .

٧. لا شك إن إلزام المنشآت الصغيرة التى تندرج ضمن الفئة (ب) بإتباع الأساس النقدى لدى إعداد القوائم المالية يمثل صعوبة لمن يتبع أساس الأستحقاق وخاصة عند العودة بهذا الأساس على السنوات السابقة ٢٠٠٥- ٢٠٠٧ (سنوات الفحص بالعينة),كما أن الإلزام بإمساك دفاتر وسجلات مبسطة مثل الإلزام بإمساك يومية تحليلية للإيرادات والنفقات وتحديد ما يتعين وما لا يتعين إثباته لم يتقيد به الكثير من الممولين وسوف يكون من الصعوبة بمكان التقيد بهذه القواعد وإثبتها عن السنوات منذ ٢٠٠٥ وما بعدها لعدم الاخطار بشأنها من قبل,وكان يتعين تقرير ذلك عن سنوات تالية لصدورهذ التعليمات والقواعد وعدم تقريرها وتطبيقها باثر رجعى عن سنوات مضت وإنقضى عليها أكثر من أربع سنوات .

٨. كما أستثنى القرار المنشآت ذات الفئة (أ , ب) من تطبيق حكم المادة (٢١) من القانون٩١لسنة ٢٠٠٥ لما ترتبط به من عقود طويلة الأجل بحيث يتم تحديد صافى ربحها على أساس المستخلصات فى كل سنة على حدة,مع العلم أن القرارقضى بأن تتبع الفئة (ب) الأساس النقدى عند تحديد الربح ولا يستقيم ذلك مع المحاسبة على أساس المسخلصات التى لا تتم إلا على أساس الأستحقاق,لأن المحاسبة على أساس المستخلصات تعنى المحاسبة على أساس قيمة الأعمال المنفذة بغض النظر عن وقعة سداد هذه القيمة، فكيف يتم التوفيق بين تحديد الأرباح بإتباع الأساس النقدى وفى ذات الوقت المحاسبة على أساس المستخلصات ؟ .

ويري الباحث أن هذا القرار لن يعود علي مصلحة الضرائب بأي ميزة ، ولن يعود أيضاً بأي ميزة ضريبية تخفف من حدة الضرائب التي تخضع لها أصحاب المشروعات الصغيرة ، وأن القرار لا يعد وأن يكون أكثر من مسألة تنظيمية ليس إلا !.

٤- مشكلة قصور نظام الخصم تحت حساب الضريبة،وشروط نجاح تطبيق نظام الدفعات المقدمة للأشخاص الاعتبارية .

المفهوم :

لقد أستحدث القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ العديد من الإيجابيات الخاصة بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة من أهمها ما يلي :-

١- إلغاء نظام الإضافة الذي كان وارداً في القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١.

٢- رفع الحد الأدنى للمعاملة التي يطبق بشأنها الخصم إلي ٣٠٠ جنيه بدلاً من ١٠ جنيه التي كانت واردة في القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ .

٣- استحدث نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة ، من خلال قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠٪ من آخر ضريبة أقربها الممول في إقراره أو الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذي تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة علي تقديم الطلب يتضمن خسارة .

ويعتبر نظام الدفعات المقدمة من أهم الاتجاهات الحديثة في مجال الضرائب في معظم الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث تقوم الشركة بسداد الضريبة اعتماداً علي التقدير الشخصي للمختصين بها،وذلك علي فترات دورية قبل حلول أجل إقرار الدخل النهائي للسنة الضريبية .

طبيعة المشكلة :

علي الرغم من أن نظام الخصم قد حقق العديد من المزايا إلا أن التجربة العملية قد أشارت إلي وجود مشاكل عديدة بتطبيق هذا النظام علي الأشخاص الاعتبارية ، يمكن إبرازها علي النحو التالي :

١. وجود فجوة هائلة بين الضرائب المخصومة من هذا المنبع والواردة بإقرارات الشركات ، وبين الأرقام المماثلة المسجلة علي الحساب الآلي بالمأمورية والواردة من الإدارة العامة بالقاهرة ، وذلك بسبب عدم توريد الجهات الملتزمة بالخصم المبالغ المخصومة للإدارة العامة في مواعيدها

٢. بغرض استخدامها ، وبالتالي لا تصل بيانات الخصم للمأموريات المختلفة بالإضافة لوجود إهمال جسيم من قبل الموظفين المسئولين عن التسجيل وإعداد نماذج الخصم ، فضلاً عن إلقاء عبء الإثبات علي الشركات التي لم تورد قيمة الضرائب المخصومة منها ، بالإضافة إلي تشدد المأموريات في ضرورة وجود شهادات ومستندات تثبت قيمة الضرائب المخصومة .
٣. عدم إلتزام جهات التعامل بالدقة المطلوبة عند إعداد نماذج الخصم حيث ترد بعضها غير مستوفاة بياناتها الأساسية للتحقق من أسم الشركة ورقم الملف الضريبي ورقم البطاقة الضريبية ، كما أن عنوان الشركة في بعض الجهات غير واضح مما يصعب في بعض الأحيان الاستدلال علي الشركة سواء من واقع سجلات المأمورية أو الحصر علي الطبيعة.
٤. عدم حصول القائمين علي تنفيذ هذا النظام في الجهات الملزمة بالخصم علي أية حوافز تشجيعية ، بالإضافة أنه يمثل مجهود إضافي بجانب أعمالهم العادية الملتزمين بها ، وعدم دراية البعض منهم بإجراءات هذا النظام وكيفية تطبيقه .
٥. تباين نسب الخصم تحت حساب الضريبة ، حيث تتفاوت النسبة من ٠,٥٪ علي المشتريات لتصل ٢٪ إلي الخدمات و ٥٪ لخدمات المهن الحرة ، ولا شك أن هذا الاختلاف ليس له مغزي بل يسبب الظلم لبعض الفئات ، الأمر الذي يتطلب توحيد تلك النسب ويقترح أن تكون النسبة ١٪ علي كافة المعاملات تحت حساب الضريبة .
٦. نظام الخصم غير عادل لعدم تطبيقه علي جميع المعاملات وعدم إلزام جميع الجهات بتطبيقه ، مما أدي إلي تميز لغير صالح شركات الأموال حيث تلتزم شركات الأموال بالخصم في تعاملاتها مع الغير بينما لا تلتزم المنشآت الفردية وشركات الأشخاص بهذا الإجراء إلا بشروط ، ولذا فإن الممولين يفضلوا التعامل مع المنشآت الفردية الذين يدفعون لهم مستحقاتهم بالكامل دون خصم ، كما أنها تجعلهم بمنأي عن الخضوع للضريبة .
٧. أضافت المادة (٧٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في تطبيقها لحكم المادة (٥٦) من هذا القانون حكم لم يرد في صلب القانون نفسه ، وهو إلزام المتعاملين مع المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة في مصر بتوريد الضريبة علي

النموذج رقم (١٢ مستقطعة) مع غير المقيمين الخاضعين للضريبة بسعر ٢٠٪ ، علي الرغم أن هذه المنشآت والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة لا تسري عليهم أي ضريبة طبقاً لنص المادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ والتي لم تلغي في مواد إصدار القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

٨. أما بالنسبة لتطبيق نظام الدفعات المقدمة ، تشير بيانات تعامل الشركات مع مأمورية الضرائب ببورسعيد إلي أن عدد الشركات التي تقدمت بإقرارات ضريبية عن نشاطها التجاري والصناعي لم تتجاوز ٥٠٪ حتى عام ٢٠٠٤،وهذه النسبة مقسمة علي نحو ٢٠٪ فقط إقرارات تستند إلي دفاتر منتظمة ونحو ٣٠٪ لا تسند لدفاتر منتظمة وتخضع لطريقة التقدير في تحديد وعائها الضريبي ، وإن كانت هذه النسبة سوف تزيد بتطبيق العقوبات التي أقرها القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ ولكن ليس بالقدر الكاف . والسؤال الذي يدور في الذهن هو كيف نطلب من هذه الشركات التي لا تتقدم بإقرار ضريبي واحد في السنة أن تذهب من تلقاء نفسها لتسدد ثلاث دفعات حددها القانون خلال السنة وتقدم الإقرار النهائي في نهاية السنة وتسدد باقي المستحق عليها ؟.

٩. ويلزم لإحلال نظام الدفعات المقدمة محل نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة لابد من توافر عدة شروط لإخفاء صفة الجدية علي هذا النظام تتمثل في الأتي :

أ. رفع درجة الوعي الضريبي لدي الممولين والمحاسبين .

ب. تشديد العقوبات في حالة عدم تقديم الإقرار النهائي وعدم سداد الدفعات المقدمة في الميعاد.

ج. تبادل المعلومات بين المصالح الضريبية الأربعة .

د. رفع كفاءة الجهاز الضريبي للتعامل مع النظام الجديد .

و. وضع الضمانات الكافية لنجاح النظام الجديد والرد علي استفسارات الممولين عن هذاالنظام وكيفية تطبيقه .

ي. جعل نظام الدفعات المقدمة إلزامي إلا في حالة تحقيق خسائر متتالية لمدة سنتين علي الأقل.

٥- مشكلة الإلزام بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة للأشخاص الاعتبارية .

المفهوم :

تقضي المادة (٧٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " بأن يلتزم الممولون بإمساك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أوصناعة أوحرفة أومهنة كل منهم وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون وذلك علي النحو التالي

١. **الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة وفقاً لأحكام الباب الأول من الكتاب الثاني من هذا القانون الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً إذا تجاوز رأسمال المستثمر مبلغ خمسين ألف جنية أو تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ مائتين وخمسين ألف جنيه أو تجاوز صافي ربحه السنوي وفقاً لآخر ربط ضريبي نهائي مبلغ عشرين ألف جنيه .**
٢. **الشخص الاعتباري الخاضع لأحكام الكتاب الثالث من هذا القانون .**

وجاء القرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ ومساوي في المعاملة الضريبية بين الشخص الاعتباري المتمثل في المنشآت الصغيرة فئة (ب ، ج) والشخص الطبيعي حيث ألزمهم بإمساك الدفاتر المنتظمة إذا بلغوا حد الإلزام الذي تم ذكره في البند ١ .

طبيعة المشكلة :

تتمثل المشاكل التي تترتب علي الإلزام بإمساك الدفاتر والحسابات المنتظمة فى الآتى :-

١- **فرض القانون عقوبة قدرها عشرة آلاف جنيه علي كل من لم يلتزم من الأشخاص الطبيعيين بإمساك الدفاتر والسجلات ولم يفرض هذه العقوبة علي الشخص الاعتباري ! وهذا يعد خروج عن مبدأ العدالة الضريبية ، الذي يفترض أن يكون الشخص الاعتباري علي الأقل مساوياً للشخص الطبيعي في هذا الالتزام وفي ذات العقوبة .**
٢- **يري البعض أن الإدارة الضريبية تتحمل مسئولية كبيرة عن القصور في هذا الصدد،حيث يتم إلزام الممول بتقديم عدد كبير من المستندات أو الأوراق التي تلزم لحمل الإدارة الضريبية علي الاقتناع بوجهة نظر الممول وتجنبه تقديرها،وتحمل الممول عبء الاحتفاظ بهذه المستندات زمناً طويلاً إلي أن يصيبها الفحص ، وهذا الإلزام يرهق الممول مالياً وإدارياً،فتضر**

المنشأة الكبيرة إلي تخصيص أماكن محددة وعدد إضافي من العاملين لحفظ هذه المستندات وترتيبها وتحليلها والدفاع عنها أمام الإدارة الضريبية وربما عمل دفاتر مصطنعة تخصص لمصلحة الضرائب فقط مما يزيد الأمرسوءاً تجاهل الإدارة الضريبية لهذه المستندات أحياناً رغم صحتها أوعدم فحصها بالدقة والعناية الكافية إما لعدم توافرالعدد الكافي لدي الإدارة الضريبية لفحص هذه المنشآت أو نقص كفاءتهم الإدارية والفنية للحكم علي صحتها مما يضطرهم إلي حجزهذه المستندات وإهدارها أو رفضها واللجوء إلي التقدير الإداري طلباً للسلامة من المساءلة الإدارية التي قد يتعرضون لها إذا ما ثبت خطأ قرارهم باعتماد هذه المستندات .

٣- كما أنه في حالة عدم وجود الدفاتر يتم تقدير الربح الخاضع للضريبة بطريقة التقدير ، أو اعتماد الربح الوارد بالإقرار الضريبي للممول ، وفي الحالة الأولي قد يكون هذا الربح مغالي فيه فيضر بمصالح الممولين ، وفي الحالة الثانية يكون الربح أقل من الحقيقة فيضر بمصالح الخزانة العامة للدولة ويعرض حقوقها للضياع .

٤- وترجع أسباب عدم إمساك الدفاتر والسجلات وإصدار فواتير مسلسلة في بعض المنشآت إلي التعمد لإخفاء جزء من نشاطها ، أو بغرض الاحتفاظ بسرية النشاط للمنافسة ، وإحساسها بأن المأمور محقق قضائي وأنه دائماً يتشكك في حساباتها ودفاترها ، وأن هدفه دائماً عدم الاعتراف بها والطعن في أمانتها وبالتالي ليس هناك داع لإمساك هذه الدفاتر .

٥- المادتان الرابعة والخامسة من مواد إصدار القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فيهما إجحاف بالممول المنتظم وكأننا نكافئ الغير منتظم من خلال إعطائه تلك المزايا وإن كنا لا ننكر دورها في توسيع قاعدة المجتمع الضريبي ، ولكن كان يتعين تحديد وتقدير بعض المزايا والحوافز للممول المنتظم والملتزم بأداء مستحقات الدولة ، حيث تنص المادة الرابعة من هذا القانون بأن يعفي كل شخص من أداء جميع مبالغ الضريبة المستحقة علي دخلة وجميع مبالغ الضريبة العامة علي المبيعات ، وذلك في الفترات الضريبية السابقة علي تاريخ العمل بهذا القانون بشرطين هما :-

أ. ألا يكون الشخص قد سبق تسجيله أو تقديمه إقرار ضريبي أو خضع لأي شكل من أشكال المراجعة الضريبية .

ب. أن يتقدم بإقرار ضريبي عن دخله عن آخر فترة ضريبية .

و تنص المادة الخامسة علي انقضاء الخصومة في جميع الدعاوي المقيدة أو المنظورة لدي المحاكم قبل أول أكتوبر سنه ٢٠٠٤ بين المصلحة والممولين فيما يجاوز عشرة آلاف جنيه ويتساوي في ذلك كل من الممول المنتظم وغير المنتظم .

٦- مشكله مخاطر الإقرار الضريبي الإلكتروني .

المفهوم :

يأخذ المشرع الضريبي بإقرار الممول كأساس لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة ، ومن ثم فإن الإقرار يعتبر وسيلة هامة من الوسائل التي تستخدمها مصلحة الضرائب في فحص وربط الضريبة المستحقة علي الممول .

وقبل صدور قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كان أسلوب العمل اليدوي هو المتبع لتقديم الإقرارات ، وظهرت عدة عيوب لهذا الأسلوب ، لذلك تم الاتجاه إلي الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتحقيقاً للمسايرة مع التوجه العلمي نحو العمل بالحكومة الالكترونية ، لذلك أجاز المشرع الضريبي بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ إمكانية إرسال الإقرارات الضريبية بأحدي قنوات الإرسال الالكتروني ، من خلال إرسال الإقرار بما يحتويه من معلومات إلكترونياً عن طريق الإنترنت إلي مأمورية الضرائب المختصة .

طبيعة المشكلة :

علي الرغم من المزايا التي يحققها النظام الالكتروني خاصة في العمل الحكومي ، فقد رافقه مجموعة من المخاطر التي تواجه نظام معلومات الإقرار الضريبي الإلكتروني يمكن حصرها فيما يلي :

١. مخاطر داخلية :ـ من داخل مصلحة الضرائب وتنقسم إلي مخاطر التقنية ومخاطر بشرية.

(١)مخاطر التقنية : تتمثل في أخطاء التقنية ، ومن أكثرها شيوعاً حدوث أعطال في أجهزة الحاسبات أو أخطاء في البرامج ، إذ أن هناك العديد من تلك الأخطاء التي تشكل تهديداً علي أمن نظام المعلومات تتمثل في تسهيل ارتباط الأنظمة بشبكة الإنترنت قبل تشغيل أنظمة الحماية ، وعدم تحديث الأنظمة عند اكتشاف فجوات لثغرات أمنية بها،والتصريح بكلمات المرور المستخدمة عبر

التليفون أو تغير كلمات المرور بناء علي طلب الأفراد عبر التليفون مع عدم التحقق من هويتهم.

(٢)مخاطر بشرية : وتتمثل في حدوث أخطاء في العناصر البشرية داخل مصلحة الضرائب وترجع هذه الأخطاء إلي الإقلال من الاعتماد علي مبدأ تقسيم العمل اللازم للضبط الداخلي بتلك النظم ، وعدم اختيار تلك العناصر ، وتسريب المعلومات لتحقيق الاستفادة المادية لصالح جهة معينة.

٢. المصادر الخارجية : من خارج مصلحة الضرائب وتتمثل في الآتي :

أ- مخاطر الكوارث الطبيعية : أي احتمال تعرض نظم المعلومات لمخاطر طبيعية (كالحريق أو الهزات الأرضية وغيرها) ، وإذا تحققت يمتد الضرر للنظام بأكمله من أجهزة وبرامج ومعلومات .

(٢)البرمجيات والقراصنة : وهم أفراد لهم الخبرة في البرمجة ومعالجة الشبكات وتخطي الحواجز الموضوعة للحماية ، لذا يستطيعون اختراق الأجهزة والمعلومات لأغراض التدمير والتجسس

ج. البرمجيات الخبيثة : وهي مجموعة متنوعة من البرمجيات قد تستغل لمهام غير مشروعة كالاحتيال والغش وتؤدي لتدمير برمجيات ومعلومات وقواعد بيانات النظام .

٣. أخطاء نماذج إقرارات الضريبية : بالإضافة إلي المخاطر السابقة وبالرغم من صدور الإقرارات في صورة مبسطة وشاملة ومفصلة إلا أنها أحدثت شيئاً من الارتباك لدي الممولين ووجهت إليها العديد من الانتقادات والسلبيات التي يمكن حصرها فيما يلي :-

أ- اشتملت نماذج الإقرارات علي صيغة إقرار يوقع عليه كل من الممول والمحاسب بما يفيد إمساك دفاتر وسجلات ومستندات وأن البيانات الواردة بالإقرار صادقة وأمينه طبقاً لما هو وارد بهذه الدفاتر والسجلات،كما يقر بعلمة بالجزاءات والعقوبات الواردة بالقانون في حالة مخالفة بيانات الإقرار الضريبي للحقيقة ،وفي هذا توريط للمحاسب مما آثار حفيظتهم حيث وضع كل من الممول والمحاسب في صورة المهدد بالعقوبات نتيجة مخالفات لم

ب- يشرع في ارتكابها ، فليس مطلوب من المحاسب – طبقاً لمعايير المراجعة – أن يكون علي علم بنية الممول تجاه مصلحة الضرائب وأن يدرس سلوكيات وأخلاقيات الممول وأن يعمل كمخبر سري للتأكد من أن البيانات الواردة بالإقرار الضريبي صادقة وأمينة ، مما آثار جدلاً وصل إلي حد الإجماع للمطالبة بحذف هذا الإقرار ، وكان لتأثير هذه الزوبعة إن صدرت التعليمات العامة رقم (١) لسنة ٢٠٠٦ لتخفيف الحدة ، ومن باب المكابرة في الرجوع عن نموذج صدر بالفعل ، وإضافة بعض التعديلات البسيطة في شكل الإقرار بإضافة خانة لسنة المحاسبة الضريبية الماضية .

ت- لم يوضح النموذج موقف الأرباح أو الخسائر الرأسمالية بالنسبة للأصول الثابتة التي يتم إهلاكها بمعدلات ثابتة (المباني والإنشاءات والأصول المعنوية..) هل سيتم حسابها وفقاً للمعدلات المحسوبة من قبل الشركة أوبالنسب الواردة بالقانون

ج- تنص المادة (٨٢) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي أنه يلتزم كل ممول بأن يقدم إلي مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً علي النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة ، ويسري حكم الفقرة السابقة علي الممول خلال فترة إعفاءه من الضريبة .

وبمقارنة ما ألزم به هذا القانون الممول خلال فترة إعفائه ، وبما جاء بالمادة (٣٥) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ والتي لم تلغي في نصوص إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي تنص علي " لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر ... ، نجد أن هناك تناقص بينهم مما أحدث ارتباكاً وعدم فهم وغموض من قبل شركات المناطق الحرة مما دعا الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة لإصدار كتاب يفيد صراحة بالتالي " عدم التزام شركات المناطق الحرة المعفاة من الضرائب طبقاً للقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بتقديم الإقرار الضريبي لأي جهة تنفيذاً للفقرة الأولي من المادة (٣٥) من قانون ضمانات حوافز الاستثمار رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ " ، ويتساءل الباحث هل تخضع هذه الشركات لعقوبة عدم تقديم الإقرار إذا ما التزمت بعدم تقديم الإقرار طبقاً الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة أم لا تخضع .

ثالثاً: المقترحات لعلاج مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية

ويمكن حصرها فى الآتى:

١- مقترحات تشريعية لعلاج مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية .

٢- الإلتزام بمعايير وقواعد التحاسب الضريبى .

٣- إستخدام أساليب فحص متطورة .

ويمكن عرض هذه الركائز بشئ من التفصيل كما يلى :

ا- مقترحات تشريعية لعلاج مشكلات التحاسب الضريبى للأشخاص الإعتبارية .

تناول الباحث بالعرض والدراسة والتحليل في الفصل الثاني من هذا البحث المشاكل الضريبية التي تواجه الأشخاص الاعتبارية والتي نتجت عن تطبيق القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .

ويعرض الباحث فيما يلي بعض المقترحات لعلاج تلك المشاكل ، حتي يمكن تدعيم العلاقة بين مصلحة الضرائب والشركات ، ويمكن إيجاد تلك المقترحات في الآتي :

١- المشكلات الضريبية المتعلقة بما يتقاضاه الشركاء في شركات الأشخاص .

يري الباحث أنه علاجاً لهذه المشكلة القائمة بين مصلحة الضرائب والشركاء في شركات الأشخاص أن يصدر نص واضح وصريح بالمعالجة الضريبية لما يحصل عليه الشركاء في شركات الأشخاص وشركات الواقع من مرتبات أو مكافآت أو عمولات أو فائدة علي رأس المال أو فائدة علي الحساب الجاري ، باعتبارهم من التكاليف واجبة الخصم مع إخضاعهم لأحكام الضريبة علي المرتبات وذلك بالاستناد إلي أن هناك انفصال بين شركة الأشخاص كشخص اعتباري وشخصية ملاكها ، بخضوع ما يتقاضاه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأشخاص من مكافآت وبدلات للضريبة علي المرتبات ، مما يعني عدم نقل عبء الضريبة علي الشركة وتحمل هؤلاء الأشخاص بالضريبة علي دخولهم المحققة فعلاً ، ومساواة مع رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات القطاع العام تحقيقاً للعدالة الضريبية .

٢- مشكلة معالجة العوائد المدينة في الضريبة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية.

يري الباحث علاجاً لهذه المشكلة يمكن أتباع الآتي :

أ. إعادة الصياغة اللفظية لنص المادة (٢٣) من قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كما يلي يعد من التكاليف واجبة الخصم وعلي الأخص ما يأتي :-

١. عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها بشرط ألا تتجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن في البنك المركزي في بداية السنة المالية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً علي أن يتم إلغاء البند (٤) والبند (٥) من المادة (٢٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
٢. ضرورة إصدار تعديل في اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أو إصدار قرار وزاري يتعامل مع مشكلة القروض الخارجية .

ب- يمكن الاستعانة بالتشريعات المقارنة في معالجة العوائد المدينة كما يلي :

١. في حالة عوائد القروض المستخدمة في النشاط لأغراض التشغيل أو الإدارة فيتم اعتماد هذه العوائد بما لا يجاوز نسبة محددة من صافي الربح السنوي الخاضع للضريبة ولتكن ١٥٪ أو ٢٠٪ ، علي أن يتم معالجتها وفق ما هو معمول به في معالجة التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية ...
٢. في حالة عوائد القروض المستخدمة في النشاط لأغراض الاستثمار في تكوينات رأسمالية إنتاجية فيتم اعتمادها بالكامل كتكاليف واجبة الخصم حيث يحقق ذلك الكثير من النتائج الإيجابية علي المستوي الاقتصادي العام وتفعيل الادخار والاستثمار .

٣- مشكلة المعالجة الضريبية لناتج إعادة التقييم للأوراق المالية المقيدة بالبورصة.

يتمثل المدخل المقترح للتحاسب الضريبي بالنسبة لمشكلة ناتج إعادة تقييم الأوراق المالية في تعديل البند (٨) من المادة (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي " عدم إثبات ناتج التعامل وإعادة التقييم بالقيمة العادلة التي يحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو إعادة التقييم بالقيمة العادلة ، أو ترحيلها لسنوات تاليه" ، أو يمكن الاستناد إلي

شروط التكاليف واجبة الخصم الواردة في المادة (٢٢) من القانون السابق بأن تكون حقيقية وهذه الخسائر لم تتحقق بعد لأن عملية البيع لم تتم .

٤- مشكلة المعالجة الضريبية للشركاء في شركات الواقع .

يتمثل المدخل المقترح للحاسب الضريبي للشركاء في شركات الواقع في أنه يجب علي الإدارة الضريبية الأخذ بروح القانون واستمرار الاعتياد بشركة الواقع الناشئة من وفاة المورث الفرد،حتى لوتوفي أحد الورثة وحلول ورثته في نصيبه لعدم تغيرالموقف الضريبي حتى لا يضار باقي الورثة، وكذلك الاعتياد بشركات الواقع بين ورثة أكثر من شريك ومعاملة الأرباح المحققة منها نفس المعاملة الضريبية للأشخاص الطبيعيين .

٥- مشكلات الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل.

يتمثل المدخل المقترح لعلاج مشكلات الأرباح الناتجة من العقود طويلة الأجل في الأتي :

- تعديل المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لكي تتفق والواقع العملي لنشاط المقاولات حتى تصبح علي النحو التالي " يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل علي أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية ، وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد وفقاً لأحدي الطرق المنصوص عليها في اللائحة التنفيذية للقانون والتي يمكن أن تقيس كمية ما تم إنجازه من العمل بدرجة موثوق فيها وطبقاً لطبيعة العقد .
- تعديل المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية للقانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في فقرتها الأولي وذلك علي النحو التالي " يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة طبقاً للمادة (٢١) من القانون علي جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقاً للخطوات التالية:-

١. يتم تحديد نسبة الانجاز علي أساس :

أ- التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلي إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، علي أن يراعي إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف .

ب- أو حصر الأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلي إجمالي القيمة التعاقدية .

ج- في حالة ما إذا تعذر حساب مستوي الإتمام وفقاً للفقرتين السابقتين يتم حصر الأعمال المنفذة فعلياً وإدراجها كإيرادات ضمن قائمة الدخل .

٢. الإبقاء علي نص الفقرة الثانية بأن يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد علي أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له .

٣. يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية علي أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالفقرتين (أ) أو (ب) في البند (١) .

- ضرورة أن تشتمل الأحكام القانونية علي المعالجة الضريبية لكافة أنواع العقود طويلة الأجل وعدم قصرها علي العقود محددة القيمة أو السعرفقط .
- عدم إجراء الفحص الضريبي للعقود طويلة الأجل خلال الفترات الضريبية قبل انتهاء تنفيذ العقد في حالة استمرار الأحكام الحالية دون تعديل لعدم جدوى هذا الفحص مع إجراء الفحص في نهاية المدة التي سينتهي فيها تنفيذ العقد .

٦- مشكلات معالجة المصروفات غير المؤيدة بالمستندات ،ومعالجة التبرعات والإعانات.

يتمثل المدخل المقترح لعلاج مشكلة المصروفات غير المؤيدة بالمستندات في إتباع أحد الحلول الآتية :

أ. تعديل الفقرة الأخيرة من المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلي الآتي :"يشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجري العرف علي إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات عن ٧٪ من إجمالي الإيرادات أو رقم الأعمال السنوي للنشاط .

ب. اعتبار إن نسبة ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيد بالمستندات – بصرف النظر عن قربها من الواقع أو ابتعادها عنه – حد أدني لهذه المصروفات خاصة الشركات السياحية والشركات الملاحية .

جـ. العودة إلي نص القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بشأن الإكراميات بالسماح بخصمها في حدود ٣٪ من رقم الأعمال ، بشرط ان تكون وثيقة الصلة بالنشاط .

د. إن يترك تحديدها إلي العرف وحسب طبيعة كل نشاط وان تكون مسئولية مأموريات الضرائب هي التأكد من منطقية هذه المصروفات وأن يتم تخصيص جزء من الإقرار لحجمها ونسبتها إلي مصاريف آخري حتى يمكن التأكد من مدي منطقية ومعقولية هذه المصروفات .

كما يتمثل المدخل المقترح لعلاج مشكلة التبرعات والإعلانات في اعتبارها ضمن بنود التكاليف والمصاريف واجبة الخصم ، وصولاً لصافي الربح ، أو أن تكون نسبة التبرعات المسموح بخصمها من رقم الأعمال بدلاً من أن تكون نسبة من صافي الربح ، كما يقترح الباحث أن يتم تجميع التبرعات من الشركات علي مستوي كل محافظة في صندوق خاص بها لإنشاء المشروعات الصغيرة لتشغيل الشباب ومنحهم قروض ميسرة لهم ، وضرورة قبول التبرعات العينية التي تقدمها الشركات كتكاليف واجبة الخصم في عدد النسبة التي فرضها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

٧- المشكلات الضريبية المتعلقة بترحيل الخسائر المرحلة ، ومعالجة الأرباح الرأسمالية

يتمثل المدخل المقترح لعلاج مشكلة ترحيل الخسائر في إطلاق حق ترحيل الخسائر للأمام دون التقيد بحد زمني قرره القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بخمس سنوات،حتى لايكون سداد الضريبة علي الدخل من رأس مال الشركة،فالمنطق وواقع الأمريشيرحتماً ويؤكد علي عدم توزيع أرباح أوسداد الضريبة إلا بعد أن يتم استنفاذ كافة الخسائر المرحلة المحققة في أعوام سابقة،مع السماح بانتقال الخسارة التي تصيب أحد الشركاء في شركة ما،والسماح بخصمها من أرباحه في الشركة الثانية المنتقل إليها،كما يجب الموافقة علي شراء الخسائر أي انتقالها إلي المشتري الجديد للشركة ويسمح له بترحيل هذه الخسائر لسنوات قادمة،وهذه المعاملة الضريبية نحن في حاجة إليها خاصة في ظل نظام الخصخصة حيث تباع الشركات الخاسرة مما يدفع من القيمة البيعية لهذه الشركات .

كما يتمثل المدخل المقترح لعلاج مشكلة الأرباح الرأسمالية في الآتي :

أ- تعديل الفقرة الأخيرة من المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث تصبح كالتالي " فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب يضاف الرصيد إلي أرباح النشاط .

ب- ضرورة التفرقة بين الأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل – أي الناتجة عن التصرف في أصول مدة استخدامها لا تتجاوز السنتين – والتي يمكن أن

تخضع لسعر الضريبة العادي ، وبين الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل – أي الناتجة عن التصرف في أصول تكون مدة استخدامها تجاوزت السنتين - والتي يمكن أن تخضع لسعر ضريبة منخفض عن ٢٠٪ .

ج- العودة لنص القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ بإعفاء الربح الرأسمالي للأصول إذا أستخدم في شراء أصول جديدة خاصة للآلات والمعدات بشرط عدم التصرف فيها لمدة خمس سنوات من تاريخ الشراء وذلك حافزاً استثمارياً للإنتاج وامتلاك التكنولوجيا الحديثة .

٨- مشكله المعالجة الضريبية للديون المعدومة،ومعالجة مقابل التأخير .

يقترح الباحث علاجاً لمشكلة معالجة الديون المعدومة أن يتم تعديل المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث يسمح باعتماد مخصص الديون المعدومة في حدود متوسط الديون المعدومة الفعلية خلال السنوات الثلاث السابقة بشرط أن تكون مقيدة بحسابات المنشأة ، مع الأخذ في الاعتبار أن رصيد المخصص رصيداً تراكمياً أي يتم زيادته في حالة عدم كفايته أو رده إلي الإيرادات في حالة زيادته ، مما يجعله لا يمثل عبئاً ضريبياً حقيقياً إلا في السنوات الأولي لتكوينه .

ويقترح الباحث لمعالجة مقابل التأخير أن يتم احتسابها لكل من مأمورية الضرائب والممول علي أساس سعر الائتمان والخصم المعلن في البنك المركزي في الأول من يناير السابق علي تاريخ استحقاق الضريبة مضافا إليه ٢٪ لكلا الطرفين تطبيقا لمبدأ العدالة الضريبية .

٩- مشكلات الفحص بالعينة .

يري الباحث حتى يكون الفحص بالعينة فعالاً يجب أن تتوافر المتطلبات التالية :

أ. توافر نظام متكامل للمعلومات المحاسبية وبنك للمعلومات للفحص الضريبي بالعينة من خلال ربط شبكة المعلومات المركزية بالمصلحة بالحواسب الفرعية بالمحافظات وبالمأموريات الأخرى .
ب. الالتزام بإمساك الدفاتر المحاسبية الأمنية والمنتظمة وتقديم الإقرارات الضريبية .
ج. توفير الكفاءات البشرية المدربة والمؤهلة علمياً وعملياً والقادرة علي التواصل مع القاعدة الضريبية.

ذ. يجب زيادة فعالية دور مراقب الحسابات عند إعداد الحسابات والإقرارات الضريبية ودورة البناء في إقامة عدالة ضريبية بعمله وإرشاداته للممولين

كما يري البعض أن لنجاح تطبيق أسلوب الفحص بالعينة (الانتقائي) لابد من توافر بعض المقومات التالية :

(١) تدعيم جسور الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية: حيث إن تدعيم هذه العلاقة تدعو الجميع من ممولين ومحاسبين ومحامين وإدارة ضريبية إلي بذل الجهد الوفير لتدعيم هذه العلاقة ، تحقيقاً للصالح العام ، وذلك من خلال تنمية الوعي الضريبي لدي الممولين من خلال وسائل الإعلام المختلفة ووجود جهاز ضريبي منظم ومتفهم قادر علي التطبيق الصحيح للقانون وإجراءات الضريبة بدقة وموضوعية دون شطط أو مغالاة .

(٢)وجود ضوابط ومؤشرات دقيقة لاختيار الملفات والمنشآت التي تكون محل الفحص.

حيث يتم ذلك بإحدى الطريقتين الآتيتين :-

الطريقة الأولي : عن طريق وضع مؤشرات للحكم علي مدي مصداقية بيانات المنشاة من خلال تحليل البيانات المتوفرة عن الممول والتحقق من صحتها وعمل علاقات بين البيانات وتفسيرها للتأكد من صحة البيانات الواردة بالإقرارات بحيث يمكن الاعتماد عليها بدرجة مرتفعة في الفحص الضريبي .

الطريقة الثانية : باستخدام أسلوب تحليل المخاطر الذي يشمل تحليل الإحداث الغير مرغوب في حدوثها ، والتي تتمثل في مجال الضرائب بعد الالتزام بتنفيذ أحكام القوانين والتعليمات الضريبية ، وذلك عن طريق وضع بعض المؤشرات التي يمكن فيها توزيع حدوث عدم التزام من جانب الممولين في الفترات التالية ، وبالتالي تساعد في اختيار الملفات أو الحالات الأولي بالفحص الضريبي .

١٠- مشكلات فحص الأشخاص الاعتبارية المهنية .

يتمثل مدخل التحاسب الضريبي المقترح لعلاج مشكلات فحص الأشخاص الاعتبارية المهنية في الآتي:

١) تعديل النص الخاص بالمادة (٥١) من القانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ كما يلي:- يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة

علي أرباح النشاط التجاري الصناعي الوارد بالباب الثالث فيما تزاوله علي كافة الأنشطة التجارية والصناعية وطبقاً للأحكام المطبقة من إيرادات المهن غير التجارية الواردة بالباب الرابع فيما تزاوله من أنشطة مهنية وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب .

٢) تعديل النص الخاص بالمادة ٧٨من القانون فيما يتعلق بإمساك الدفاتر والسجلات الخاصة بالأشخاص الاعتبارية ومنها الشركات الاعتبارية المهنية بالطبع بوضع نصاب قانوني للالتزام بها كما هو الحال بالنسبة للشخص الطبيعي في البند (١) من ذات المادة بما يسمح بوضع اللائحة التنفيذية لنموذج الإقرار الضريبي للأشخاص الاعتبارية المهنية أسوة بشركات التأمين والبنوك تتضمن إيرادات شركات اعتبارية مهنية غير مؤيدة بحسابات ونموذج إقرارات آخر لشركات اعتبارية مهنية مؤيدة بحسابات .

٣) سرعة إصدار نص في اللائحة التنفيذية بموجبه يتم وضع قواعد لإمساك دفاتر مبسطة للشركات الاعتبارية المهنية بحيث تتضمن تصميم نماذج مبسطة لقوائم خاصة تتناسب مع طبيعة هذه الشركات لا تلتزم بمعايير المحاسبة المصرية بحيث يتم في المرحلة الأولي تحديد صافي الإيراد المحاسبي لها وفقا لهذه القوائم المبسطة المستخرجة من الدفاتر المشار إليها بعالية ثم يتم تحديد صافي الربح الضريبي وفقاً لأحكام القانون في المرحلة الثانية .

٤) تعديل نص المادة (٥٤) من اللائحة التنفيذية من القانون بإلغاء البند الخاص بتحديد المصروفات علي أساس الاستحقاق وجعل تحديد الإيراد والمصروفات علي أساس نقدي لكي يستقيم الأمر .

١١- مشكلات فحص المنشآت الصغيرة وفق القرار رقم (٤١٤) لسنة ٢٠٠١ .

يتمثل المدخل المقترح للتحاسب الضريبي للمنشات الصغيرة علي الآتي :-

أ- محاسبة المنشآت الصغيرة التي لا تمسك دفاتر وحسابات ولم تبلغ الحد المقترح لإمساك هذه الدفاتر وفق القرار (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ علي أساس ضريبة ثابتة قطعية لا يترتب بعدها أي فحص أو محاسبة بالمأمورية ، أو العودة بالمعاملة الضريبية للشركاء فى شركات

الأشخاص وفق أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث أن الغالبية العظمى من هذة الشركات تدخل ضمن مفهوم المنشآت الصغيرة

ب- لا بد من إعادة النظر في الضريبة الثابتة لهذه المنشآت الصغيرة كل فترة زمنية تتراوح ما بين ٣ : ٥ سنوات ، علي أن تكون تلك الضريبة في صورة جداول مبسطة حسب نوع النشاط علي أن يصدر بهذه الجداول قرار من وزير المالية بهذا الشأن .

ت- لا بد أن يؤخذ في الاعتبار الاتفاقيات المهنية التي تتم بين النقابات المهنية ومصلحة الضرائب لتحديد طرق محاسبة الأنشطة ومدي الأخذ بها أو البعد عنها وهذا ما أهمله القرار (٤١٤) لسنة ٢٠٠٩ .

ث- بالنسبة لمشروعات الفئة (أ) والتي يتم محاسبتها من خلال الفواتير ، لابد من إصدار عقوبة للمشروعات التي لم تلتزم بإصدار الفواتير التي تتم المحاسبة من خلالها وهذا ما أهمله أيضا القرار (٤١٤) لسنه ٢٠٠٩ , وأن تكون المعاملة لها واحدة سواء أكانت فردية أو شخص اعتبارى , وأن يطبق بشأنها نسب مجمل الربح أسوة بما يقضى به القرار للمنشآت الفردية من الفئة (أ) وذلك باعتبار وقوعها فى النطاق المحدد والغير الملزم بإمساك دفاتر وسجلات حسبما تقضى به المادة (٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الأشخاص الطبيعيين .

ج- سرعة إصدار معيار محاسبى للمشروعات الصغيرة يمكن من خلاله حل المشكلات السابقة وذلك فى ضوء المعيار الدولى للمشروعات الصغيرة الذى صدر عام ٢٠٠٩ , لما تمثلة المعايير من نموذج يحتذى به الفاحص الضريبى .

١٢- مشكلة قصور نظام الخصم تحت حساب الضريبة للأشخاص الاعتبارية .

يعرض الباحث عدد من المقترحات لعلاج مشكلة قصور نظام الخصم تحت حساب الضريبة المرتبطة بمعاملات الشركات كما يلي :

أ- أنه ضمانا لحسن تنفيذ نظام الخصم من قبل الجهات الملزمة بتنفيذه ، يجب منحها تعويضا مادياً مناسباً نظير ما تتكبده من نفقات في سبيل تطبيقه وتشجيعاً لها علي الالتزام بتطبيقه .

ب- لابد من توحيد نسبة الخصم وذلك للتيسير علي الممولين وجهات الالتزام والمأمور الفاحص ، وتقترح أن تكون النسبة ٣٪ علي كافة المعاملات تحت حساب الضريبة . وبذلك يمكن للمأمور الفاحص التعرف علي حجم الإعمال دون النظر لنوعية السلع أو الخدمة بضرب مبلغ الخصم x مقلوب نسبة الخصم .

ج- استحداث نظام رقابة ضريبية يبدأ بإنشاء وحدة نظم معلومات لامركزية داخل كل محافظة جغرافية أو أكثر تتصل فيما بينها بالوحدة الرئيسية بالقاهرة بواسطة قنوات اتصال ، بالإضافة لإنشاء إدارة خاصة تقوم بخدمة الموليين طبقا لنظم الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة يعمل بها خبراء ذو كفاءة للرد علي استفسارات الممولين وتقديم البيانات الخاصة بالنسبة المأموريات الضرائب المختلفة وذلك من خلال نظام الحكومة الالكترونية علي شبكة الانترنت طبقا لقانون التوقيع الالكتروني رقم (١٥) لسنة ٢٠٠٤

د- طبقا لحكم المادة (٨٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصوص السجلات التي تحتفظ بها الجهات الملزومة بتطبيق أحكام الخصم ، يقترح إن تقدم صور السجلات المذكورة عن كل فترة إلي الإدارات العامة والفروع التابعة للتحصيل تحت حساب الضريبة التي تقع في دائرتها جهة الالتزام . علي إن يتم فحص تلك السجلات لمتابعة سلامة تطبيق هذه الجهات المذكورة لإحكام القانون واثبات ما يقع من مخالفات في محاضر .

ذ- يجب أن تكون مواعيد توريد المبالغ المخصومة للتيسير علي جهات الالتزام والمأموريات مرتين في العام الأول في آخر سبتمبر والثانية في آخر مارس من كل عام .

١٣- مشكلة الإلزام بإمساك دفاتر وحسابات منتظمة للأشخاص الاعتبارية .

يري الباحث أنه يمكن إتباع الأتي لحث الأشخاص الاعتبارية علي إمساك دفاتر وحسابات منتظمة:

أ. فرض عقوبة مماثلة علي الأشخاص الاعتبارية مقدارها ١٠٠٠٠ جنيه التي فرضها القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي الأشخاص الطبيعيين غير الملتزمين بإمساك الدفاتر والسجلات من بلغوا الحد المقترح في المادة (٧٨) من القانون لامساك الدفاتر والسجلات المحاسبية .

ب. زيادة عدد الحوافز الضريبية الممنوحة طبقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للممولين الذين يمسكون دفاتر منتظمة كخصم نسبة من الأرباح ، أو خصم مبلغ ثابت كتكاليف لامساك الدفاتر في حالة كونها أمينة ومنتظمة .

ج. ضرورة إن يتضمن التشريع الضريبي تحديداً واضحاً لماهية الدفاتر والسجلات والمعايير التي يجب توافرها حتى تأخذ صفة النظامية ، وكذلك يجب توضيح معايير أمانة الدفاتر حتى تعتمدها مصلحة الضرائب دون خلاف بين الممولين ومصلحة الضرائب .

د. الاقتداء بالحوافز الضريبية المتعلقة بإمساك الدفاتر في التشريعات المقارنة ومنها علي سبيل المثال التشريع الياباني،حيث أورد المشرع الياباني نوعين من الإقرارات ، إقرار أبيض يستخدمه الممولين الذين لا يمسكون دفاتر منتظمة،وإقرار أزرق للذين يمسكون دفاتر وحسابات منتظمة وقد منحهم عدة امتيازات أهمها ما يلي :-

١. السماح بخصم بعض النفقات عند تحديد وعاء الضريبة مثل مصاريف علاج الممول والفروق الناتجة عن تذبذب الأسعار ، أما بالنسبة لأصحاب الإقرارات البيضاء لا يسمح لهم بذلك.
٢. السماح بترحيل الخسائر الحالية والمتأخرة لأي عدد من السنوات ، وإمكان تقسيط الضريبة علي مدة تزيد عن المدة المتاحة لأصحاب الإقرارات البيضاء .

١٤- مشكلة مخاطر الإقرار الضريبي الإلكتروني .

يري الباحث أنه يمكن إتباع الآتي للحد من مشكلة مخاطر الإقرار الضريبي الالكتروني :-

أ- ضرورة التركيز علي مأموري الضرائب بتأهيلهم علمياً وأخلاقياً للتعامل مع النظام الإلكتروني للإقرارات الضريبية وجعل التعامل مع النظام الإلكتروني من شروط شغل الوظائف الضريبية المختلفة .

ب- لابد من الاهتمام بتجهيز الشبكات والأنظمة المساندة لها لتفادي حدوث أعطال تهز أمن الشبكات واستقرارها وما سيتتبعه من آثار سلبية علي المعلومات الضريبية الإلكترونية .

ج- ضرورة وجود سياسة أمينة لأغراض تحقيق الموثوقية والخصوصية والتكاملية لمعلومات الإقرارات الضريبية الإلكترونية، علي عدة محاور:

١. ضـرورة الاحتفـاظ بنسـخ احتياطيـة مـن البرمجيـات المتعلقـة بالإقرارات الضريبية في مكان مركزي خارجي آمن بشكل دوري ومستمر لتفادي التعرض لتلك المخاطر .
٢. وجود خطة طوارئ كأجراء وقائي من الكوارث الطبيعية والمخاطر الأخرى،والحرص علي استخدام وسائل الحماية الفنية وغير الفنية ضد الفيروسات (البرمجيات الخبيثة) .
٣. إنشاء وحدة تنظيمية تختص بأمور أمنية نظام المعلومات .

د- ضرورة تطوير التشريع القانوني المصري المتعلق بالتوقيع الالكتروني رقم ١٥ لسنة ٢٠٠٤ للحد من ظاهرة تزوير ذلك التوقيع ، بتحديد التزامات أطراف ذلك التوقيع (الموقع ، مقدم خدمات تصديق ، والطرف الممثل في مصلحة الضرائب في مجال الإقرار الضريبي) وتشديد العقوبات .
ذ- لا بـد أن يتـوفر فـي الموقـع الإلكترونـي للمصـلحة والشـركات مجموعـة المبـادئ والمعـايير التـي أصـدرها كـلاً مـن مجمـع المحاسـبيين القـانونيين الأمريكي (AGCPA) والمجمع الكندي للمحاسبيين القانونيين (CGCA) لخدمة تأكيد الثقة في المواقع الإلكترونية علي الشبكة متمثلة في معايير الإفصاح وحماية المعلومات ومعايير خاصة بالمراقبة بتأكد المراجع من احتفـاظ المنشـأة بـإجراءات رقابـة داخليـة لحمايـة تحويـل المعلومـات الخصوصـية للعميـل عبـر الإنترنـت ، والاهتمـام بعامـل الأمـان والسـرية للتوقيع الإلكتروني للمتعاملين عبر الشبكة .

٢- الإلتزام بمعايير وقواعد التحاسب الضريبى .

وتتبلور معايير التحاسب الضريبي التي لها أثرها الفعال في تضـييق الفجـوة فـي العلاقة بين الممولين والإدارة الضريبية فيما يلي :

١. معيار استقلال السنوات الضريبية .
٢. معيار الأفصاح .
٣. معيار الموضوعية .
٤. معيار المشاركة
٥. معيار الإستقرار .
٦. معيار سنوية الشريبة .
٧. معيار عالمية الإيراد .

٣- إستخدام أساليب فحص متطورة .

منذ بداية فرض الضرائب بالقانون رقم (١٤) لسنة ١٩٣٩ والعديد من الممولين يحاولون التهرب من أداء الضريبة بتقديم بيانات خاطئة أو إخفاء بعض البيانات أو عدم تقديم أية بيانات عن نشاطهم ويتعمدون إلي إمساك دفاتر من شأنها أن لا تظهر حقيقة أرباحهم وهذا يؤدي إلي انخفاض الحصيلة الضريبية الأمر الذي ينجم عنه مشاكل للاقتصاد القومي .

وهذا ما دفع بالمشرع الضريبي المصري إلي الأخذ بسياسة فحص دفاتر ملفات الممولين للتحقق من أمانتها ، ومنذ صدور القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وحتى الآن تنتهج مصلحة الضرائب سياسة الفحص بالعينة حيث يتم خضوع نسبة محددة من الإقرارات الضريبية لفحص دقيق في حين تعتمد باقي الإقرارات بالحالة التي قدمت بها بدون فحص ، وإذا كان الفحص الضريبي بالعينة يحقق العديد من المزايا ألا أنه يواجه العديد من الصعوبات الأمر الذي يتطلب البحث عن أساليب فحص جديدة يمكن إيجازها علي النحو التالي :

١- الفحص باستخدام أسلوب تحليل المخاطر .
٢- الفحص باستخدام الأنظمة الالكترونية .
٣- الفحص بواسطة النظراء .
٤- الفحص باستخدام أسلوب الفحص المقارن .

أسئلة ومشكلات محاسبية على الفصل الأول

أولاً:الأسئلة نظرية

س١: وضح نطاق سريان الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية؟

س٢: ماهى شروط إعفاء العوائد المدنية من أرباح الأشخاص الإعتبارية؟

س٣: أذكر قواعد تحديد صافى الربح بالنسبة للعقود طويلة الأجل؟

س٤: وضح أنواع التبرعات والإعانات وشروط إعفائها وخضوعها؟

س٥: سمح المشرع الضريبى بخصم الديون المعدومة من دفاتر وحسابات المنشأة بشروط معينة؟وضحها؟

س٦: وضح المقصود بالمنشآت الصغيرة وأنواعها حسب القرار رقم٤١٤ لسنة ٢٠٠٩؟

س٧: أجب بإيضاح عن النقاط التالية:

أ- نصت المادة (٢٣) من قانون الضرائب على ماهية التكاليف والمصروفات واجبة الخصم،ومن ضمنها عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أيا كانت قيمتها،وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .....أشرح ذلك مستعيناً بما ورد فى المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون بهذا الخصوص .

ب- نصت المادة (٢٨) من قانون الضرائب بخصم الديون المعدومة التى قام الممول بإستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر بعض الشروط .....حدد ما هى هذه الشروط موضحاً ما هى الإجراءات الجادة التى لابد أن يكون الممول قد إستوفاها لتحصيل الدين .

ج- يشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من وعاء الضريبة أن تكون هذه المصورفات حقيقية ومؤيدة بمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات،فقد سمح المشرع

بخصمها من الوعاء طالماً كانت هذه التكاليف لازمة لتحقيق الأرباح ....ناقش هذه العبارة فى ضوء المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ثانياً: مشكلات محاسبية

مشكلة رقم (١) (العوائد المدنية)

بلغت جملة القروض التى حصلت عليها احدى شركات المساهمة المصرية من البنوك المصرية لإستخدامها فى النشاط مبلغ١٠٠ مليون جنيه فى أول يناير٢٠٠٩ بمعدل فائدة سنوى٢٥٪ .
فإذا علمت ما يلى:

أ- قامت الشركة بسداد العوائد المستحقة على هذه القروض عن عام ٢٠٠٥ .
ب- سعرالإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول يناير٢٠٠٥ كان ١٢٪.
ج- تتضمن إيرادات الشركة عن هذا العام مبلغ ٩٢ ألف جنيه عبارة عن عائد سندات مقيدة فى الجداول الرسمية بالبورصة .
د- بلغت حقوق الملكية فى الشركة فى أول وآخر عام ٢٠٠٩ مبلغ ١٠ مليون،١٤ مليون جنيه على الترتيب وفقاً للقوائم المالية التى تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

المطلوب: تحديد مقدار عوائد القروض الواجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠٠٩.

مشكلة رقم (٢) (تحديد الوعاء الضريبى)

بلغ صافى الربح قبل الضريبة لإحدى شركات التضامن مبلغ١٢٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية فى ٣١ديسمبر٢٠١٣ .
فإذا علمت ما يلى:

أ- تتضمن مصروفات الشركة:٦٥٠٠ج إيجار مدفوع عن العقار الخاص بالشركة(علماً بأن الإيجار الشهرى ٥٠٠ج ومصاريف صيانته ١٠٠٠ج مسجلة بالدفاتر) – ٤٠٠٠ج إهلاك آلة مشتراه مستعملة فى شهرديسمبر٢٠١٣ بمبلغ٣٧٥٠٠ج (علماً بأن مصاريف إعدادها للإنتاج بلغت٥٠٠ج،وأن القيمة الدفترية للآلات للأغراض الضريبية فى أول يناير٢٠١٣ قد بلغت ٦٠ألف ج) – ٩٠٠٠ج قيمة حملة إعلانية

للشركة من أول مايو٢٠١٣ لمدة ثلاث سنوات – ٢٥٠٠ج ثمن شراء موتور لآلة فى أول فبراير٢٠١٣ – ٧٠٠٠ج تبرعات (منها٥٠٠ج لوزارة التأمينات الإجتماعية والباقى لجمعية الأسعاف المصرية) – ٣٠٠٠ج خسائر بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة المصرية – ٢٤ألف ج مرتبات للشريك المدير .

ب- تتضمن إيرادات الشركة: ٢٥٠٠ج أرباح أسهم من شركة مساهمة – ١٥٠٠ج فوائد مبيعات بالتقسيط – ١٥ألف ج أرباح إعادة تقدير عقار– ١٢ألف أرباح محققة عن أعمال بالخارج (بعد خصم ضريبة بمعدل ٢٥٪)

<u>المطلوب:</u> تحديد وعاء الضريبة عن عام ٢٠١٣ والضريبة المستحقة .

<u>مشكلة رقم (٣) (تحديد المبالغ المستقطعة)</u>

شركة كانت تخضع للضريبة على أرباح الشركات وفقاً لأحكام القانون١٥٧ لسنة١٩٨١ بسعر ٤٠٪ بلغ إجمالى وعاء الضريبة وفقاً لإقرار الضريبى ٦٠٠٠٠٠جنيه عدلته المصلحة إلى ١٥٠٠٠٠٠جنيه،فطعن فى التعديلات التى أدخلتها المصلحة على إقراره وأحيل الخلاف إلى لجنة الطعن فحددت الوعاء بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠جنيه،فطعن الممول أمام المحكمة الإبتدائية فى بنود هذا القرار وتمسك بالرقم الظاهر فى الدفاتر على أساس أنها دفاترمنتظمة ومؤيدة بالمستندات اللازمة،وبعد صدور القانون ٩١ تقدم بطلب لإنهاء المنازعه بينه وبين المصلحة .

<u>المطلوب:</u> تحديد المبالغ المستحقة مقابل إنهاء هذه الخصومة .

<u>مشكلة رقم (٤) (تحديد المبالغ المدفوعة لإنهاء النزاع)</u>

إفترض فى المشكلة السابقة أن النزاع بين الممول والمصلحة عن الثلاث سنوات الأخيرة قبل تطبيق القانون٩١،وأن النزاع منظور أمام القضاء وأن الممول تقدم بطلب لإنهاء النزاع وكانت المبالغ محل النزاع فى هذه السنوات الثلاث على النحو التالى :

سنة النزاع	مبلغ الإقرار	المبلغ حسب قرار لجنة الطعن	المبلغ المتنازع عليه
٢٠٠٠	٩٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠
٢٠٠١	١٢٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠

٢٠٠٢	٢٠٠٠٠٠٠	٢٨٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠

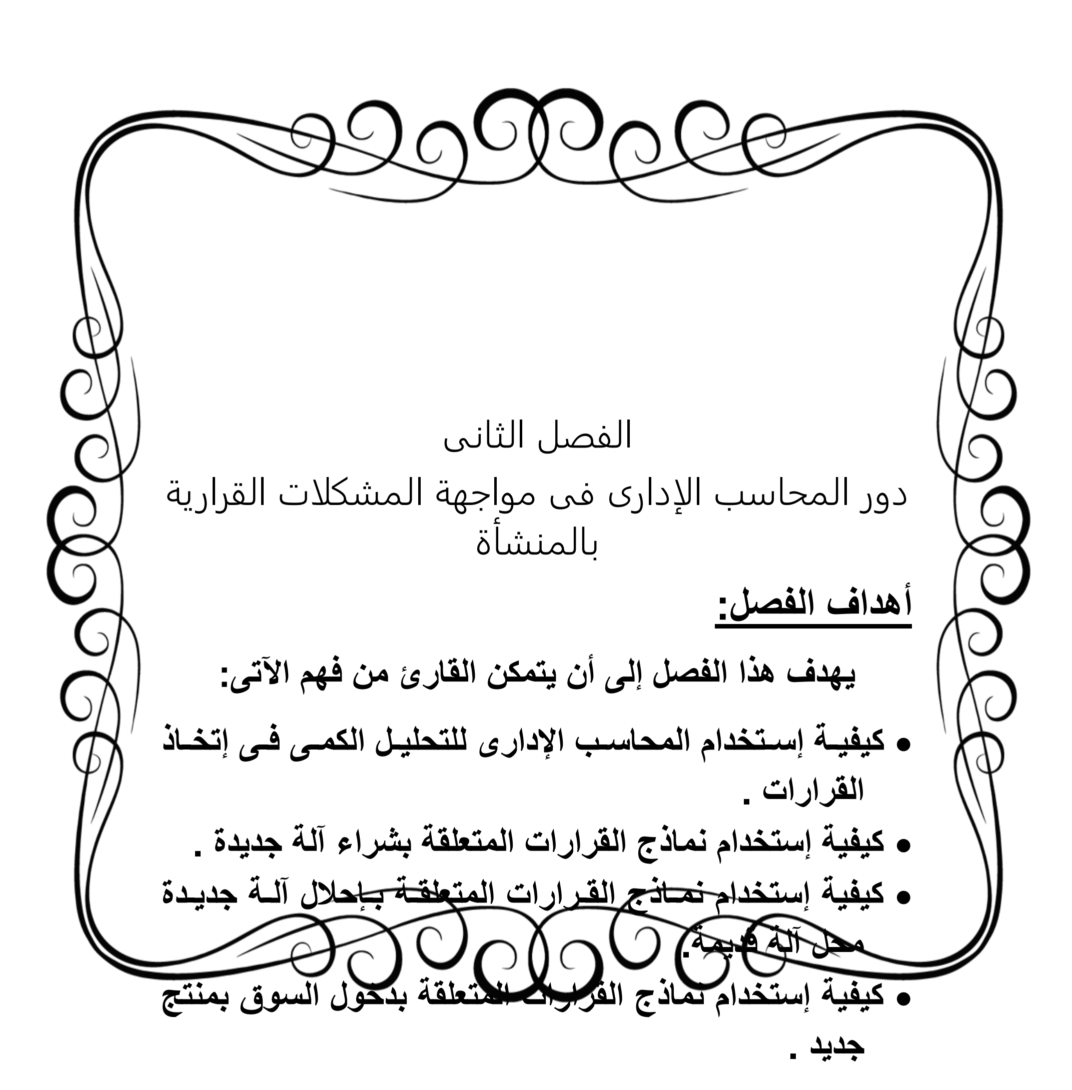
المطلوب: تحديد المبلغ الذى يتعين دفعه لإنهاء النزاع عن كل سنة من سنوات النزاع .

مشكلة رقم (٥) (حساب الإهلاك الضريبى)

تقوم منشأة فردية صناعية بإعداد حساباتها فى ٣١ديسمبر من كل عام،وقد قامت المنشأة خلال عام٢٠١٢ بشراء آلات ومعدات مستعملة فى٦/١٥ بمبلغ ٦٥٠٠جنيه،كما قامت بشراء آلات ومعدات جديدة فى ٧/٣١ بمبلغ١٢ ألف جنيه،كما قامت ببيع آلات ومعدات فى١١/٣٠ بمبلغ٢٨٠٠جنيه .

فإذا علمت أن الآلات والمعدات المشتراه قد تم إستخدامها خلال هذا العام،وأن أساس الإهلاك لهذه الأصول فى ٢٠١٣/١/١ من الناحية الضريبية قد بلغ١٥٠٥٠جنيه،وأن المنشأة تمسك دفاتر وحسابات منتظمة .

المطلوب: حساب مقدار الإهلاك الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم للأغراض الضريبية عن عام ٢٠١٣ .



الفصل الثانى

دور المحاسب الإدارى فى مواجهة المشكلات القرارية بالمنشأة

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **كيفية إستخدام المحاسب الإدارى للتحليل الكمى فى إتخاذ القرارات .**
- **كيفية إستخدام نماذج القرارات المتعلقة بشراء آلة جديدة .**
- **كيفية إستخدام نماذج القرارات المتعلقة بإحلال آلة جديدة محل آلة قديمة .**
- **كيفية إستخدام نماذج القرارات المتعلقة بدخول السوق بمنتج جديد .**

الفصل الثانى
دور المحاسب الإدارى فى مواجهة المشكلات القرارية بالمنشأة

تمهيد :

تعتبر وظيفة إتخاذ القرارات أحد الوظائف الإدارية التى تقوم بها إدارة المنشأة بالإضافة إلى الوظائف الإدارية الأخرى مثل التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة،ولكى تقوم إدارة المنشأة بهذه الوظيفة الهامة والحيوية ونظراً لأن إتخاذ قرار معين يترتب عليه إستخدام جزء من موارد المنشأة المادية البشرية،بالتالى لابد أن يتم إتخاذ القرار فى ظل مجموعة من المعلومات المالية وغير المالية وبإستخدام بعض أساليب التحليل الكمى حتى يتسنى الوصول إلى القرار السليم .

لذلك نتناول فى هذا الفصل كيفية إستخدام التحليل الكمى فى صنع القرار وبعض من نماذج القرارات المتمثلة فى شراء آلة جديدة وإحلال له جديدة محل آله موجودة قديمة،ودخول السوق بمنتج جديد .

أولاً: إستخدام التحليل الكمى فى إتخاذ القرارات

تلعب البيانات الكمية وتحليلها دور هام فى جميع خطوات صنع القرار التى تتضمن :

1. **تحديد البدائل المتاحة .**
2. **تطوير طريقة لتقييم البدائل المتاحة (نموذج القرار) .**
3. **الحصول على البيانات والمعلومات،مثال ذلك الحصول على البيانات الملاءمة التى تؤثر على القراروااللازمة لبناء نموذج القرار،النموذج المختارلإتخاذ القرار سيكون له دورفى تحديد البيانات المحاسبية الملائمة .**

إن أساس التحليل الكمى ينبع من بديهية أن المشكلة التى نحاول إتخاذ قرار بشأنها هى من التعقيد بحيث يصعب حلها بشكلها الحالى ويجب تبسيطها،بمعنى آخرفإن المحلل عندما يواجه بمشكلة معقدة الجوانب يستحيل حلها دفعة واحدة فأنه

يستبدلها بمشكلة أخرى أو بمجموعة من المشاكل المبسطة التى يسهل حلها وتمثل عناصر المشكلة الأصلية،وبذا فبحل مجموعة المشاكل المبسطة يمكن العودة إلى

المشكلة الأصلية التى تصبح قابلة للحل لأن عناصرها أصبحت محدودة ومعروف سبل حلها،ينطبق هذا على المشاكل الرياضية وأيضاً على التحليل الكمى .

الفكرة وراء التحليل الكمى إذاً هى تجريد المشكلة المعقدة التى يستحيل حلها مرة واحدة وتقسيمها إلى عناصر يمكن حلها،بحل عناصر المشكلة فإن المحلل يمكنه الرجوع إلى المشكلة نفسها التى تصبح قابلة للحل،فى بعض الحالات تصبح المشكلة مستحيلة الحل حتى مع تحليلها إلى عناصرها،فقد يكون السبب أن بعض العناصر يستحيل حلها أو أن المشكلة نفسها غير قابلة للتحليل إلى عناصر،لذا يلجأ المحلل فى هذه الحالات إلى إستخدام بعض الإفتراضات التى تحول المشكلة من مشكلة معقدة إلى مشكلة بسيطة يمكن إيجاد حل لها .

يجب على المحلل عند تبسيطه للمشكلة المعقدة بإستخدام الإفتراضات المبسطة أن يحتفظ قدر الإمكان بجوهر المشكلة الأصلية ولا يحولها إلى مشكلة أخرى من أجل التبسيط،وبذا فإن المحلل سيكون فى وضع أفضل لإيجاد حل للمشكلة المعقدة إذا ما توصل إلى حلها فى شكلها المبسط .

نماذج القرارات

لا شك أن هناك قدر كبير من وقت المدير ينقضى فى إتخاذ القرارات وعندما يكون لدى المنشأة نظام جيد للمعلومات الإدارية،فإن كمية المعلومات التى يوفرها هذا النظام إلى مديريها تكون غير محدودة .

ولذلك يجب أن يتوافر لدى المديرين حسن الإنتقاء عند طلبهم للأنواع المختلفة من البيانات،ويتمثل العامل الأساسى الذى يحد من تدفق البيانات فى قيام المديرين بطلب البيانات الملائمة فقط .

ويلاحظ أن القرارات المختلفة تتطلب أنواعاً مختلفة من البيانات والجزء الهام فى أى قرار هو تكلفة هذا القرار،يواجه المديرون غالباً بتشكيلة متنوعة من القرارات التى تعتمد على بيانات التكاليف،ومن أمثلة هذه القرارات :

١. شراء آلة جديدة .
٢. إحلال آلة جديدة محل آلة موجودة .

٣. دخول السوق بمنتج جديد .

١- شراء آلة جديدة

إن البيانات المناسبة لشراء آلة جديدة،لا تحل محل آلة موجودة،يمكن تحديدها بطريقة أبسط من البيانات المناسبة للأنواع الأخرى من القرارات،تتضمن هذه العملية التعرف على صافى التدفقات النقدية الداخلة،وصافى التدفقات الخارجة للعمر الإنتاجى للآلة ثم مقارنة الإثنين .

ويمكن الإشارة إلى صافى التدفقات النقدية الخارجة بإصطلاح صافى الإستثمار،وهى تتكون مما يلى :

١. سعر الشراء النقدى للآلة .
٢. تكلفة التأمين أثناء الشحن من البائع .
٣. تكلفة الشحن للداخل .

وتعرف التدفقات النقدية الداخلة فى مجموعها بمصطلح الميزة النقدية من العمليات وهى عبارة عن الأثر النقدى للإختلافات فى الإيرادات ناقصاً الأثر النقدى للإختلاف فى التكاليف التشغيلية النقدية كنتيجة لتغير متوقع فى عمليات المنشأة،وفى حالتنا هذه،فإن التغير فى العمليات يتمثل فى شراء آلة جديدة،وعندئذ فإن قرارا شراء أو عدم شراء الآلة يتأسس على مقارنة صافى الإستثمار مع الميزة النقدية من العمليات للعمر الإنتاجى للآلة .

مثال

تفكرأحد الشركات الصناعية فى شراء آلة جديدة،واليك المعلومات التالية :-

سعر شراء الآلة الجديدة	٩٠٠٠ جنيه
العمر الإنتاجى للآلة	٥ سنوات
القيمة التخريدية فى نهاية العمر الإنتاجى للآلة	٥٠٠ جنيه

المعلومات المتعلقة بالتشغيل السنوية

	مع الآلة الجديدة	بدون الآلة الجديدة
المبيعات	٥٠٠٠٠ جنيه	٥٠٠٠٠ جنيه
تكلفة المواد المباشرة	٩٥٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه

الأجور المباشرة	٤٦٠٠ جنيه	٦٠٠٠ جنيه
تكاليف غير مباشرة متغيرة	٣٢٢٠ جنيه	٤٢٠٠ جنيه
تكاليف غير مباشرة ثابتة	١٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
الإهلاك	١٧٠٠٠ جنيه	صـــفـــر

المطلوب : تصوير الجداول اللازمة لحساب كلاً من :-

1. **صافى الإستثمار لشراء الآلة الجديدة .**
2. **الميزة النقدية من العمليات .**
3. **صافى التدفق النقدى لفترة السنوات الخمس .**

الـــحـــل

يمكن لنا ترتيب إجراءات التحليل التفاضلى للبيانات المناسبة كالآتى :-

حساب صافى الإستثمار والميزة النقدية من العمليات لشراء الآلـة الجديـدة (مـدخل الدخل التفاضلى) .

صافى الإستثمار :

سعر شراء الآلة	٩٠٠٠ جنيه
ناقصاً:القيمة التخريدية	٥٠٠
صافى الإستثمار	٨٥٠٠

الميزة النقدية من العمليات :

وفورات فى تكلفة المواد المباشرة (١٠٠٠٠٠ – ٩٥٠٠)	٥٠٠
وفورات فى تكلفة الأجور المباشرة (٦٠٠٠ – ٤٦٠٠)	١٤٠٠
وفورات فى التكاليف غير المباشرة المتغيرة (٤٢٠٠ – ٣٢٢٠)	٩٨٠
الميزة النقدية من العمليات لسنة واحدة	٢٨٨٠
العمر الإنتاجى للآلة	٥
الميزة النقدية من العمليات لخمس سنوات	١٤٤٠٠

ويلاحظ فى هذا المثال أننا قد أهملنا ضرائب الدخل والقيمة الزمنية للنقود،ويتضح من الشكل السابق أن صافى الإستثمار (صافى التدفقات النقدية الخارجة) وقدرة ٨٥٠٠ جنيه يؤدى إلى تدفقات نقدية داخلة قدرها ١٤٤٠٠ جنيه

على مدار فترة الخمس سنوات،وقد أهملنا التكاليف غير المباشرة الثابتة وقدرها ١٠٠٠٠ جنيه،وذلك لأنها لن تتغير نتيجة للقرار وبالتالى فهى تعد هنا من التكاليف غير المناسبة،كما تم أيضاً إهمال الإهلاك وقدرة ١٧٠٠ جنيه،وذلك لأن تسجيل الإهلاك يعتبر أحد أعراف إمساك الدفاتر فى المحاسبة المالية،كما أنه لا يؤثر على النقدية فى حالة إغفال قيمة الضرائب وقد إحتسب قيمة الإهلاك كما يلى :-
(٩٠٠٠ – ٥٠٠ = ٨٥٠٠ / ٥) = ١٧٠٠ جنيه .

وفى المحاسبة المالية يتم إثبات هذه العملية كما يلى :-

١٧٠٠		من حـ / الإهلاك
	١٧٠٠	إلى حـ / مجمع الإهلاك

وينبغى أن يعتمد قرار الإستثمار هنا على الآثار النقدية المترتبة على القرار لمدة العمر الإنتاجى المقدر للآلة،ويمكن تلخيص الآثار النقدية على مدار الخمس سنوات كما يلى :-

	التدفق النقدى الداخل (الخارج)
الوفورات فى التكاليف المتغيرة (٢٨٨٠ × ٥)	١٤٤٠٠
تكلفة الآلة	(٩٠٠٠)
القيمة التخريدية فى نهاية الخمس سنوات	٥٠٠
صافى التدفقات النقدية الداخلة فى الخمس سنوات	٥٩٠٠

وهكذا يتضح لنا أنه عند إتباع التحليل التفاضلى – كما هو موضح أعلاه – يتم إهمال الإهلاك لأن التركيز يتم على التدفقات النقدية فقط،ويتخذ قرار الإستثمار بناء على الفرق بين صافى التدفقات النقدية الداخلة وصافى التدفقات النقدية الخارجة .

٢- إحلال آلة جديدة محل آلة قديمة

يتشابه قرار إستبدال آلة موجودة بآلـة جديـدة أكثـر كفـاءة مـع قـرار شـراء آلـة جيددة بإستثنـاء أن هنـاك بيانـات مناسبة إضافية يجب أخذها فى الحسبان،ومن أمثلة هذه البيانات القيمة البيعية للآلة القديمة،وعلى الـرغم مـن أن القيمـة البيعيـة للآلـة القديمة تعتبر من التدفقات النقديـة الداخلـة،فمن المعتـاد أن تظهـر كتخفيض لقيمـة الإستثمار للوصول إلى صافى الإستثمار .

مـثـال

تفكر أحد الشركات الصناعية فى إستبدال أحد الآلات الموجودة لديها بآلـة أخـرى ذات سرعة أكبر،ويوشك العمر الإقتصادى النافع للآلة القديمـة علـى الإنتهـاء،ولكن العمـر يمكـن أن يمتـد بتحمـل الشـركة لأعبـاء القيـام بعمـرة كبيرة،وقـد تـوافرت المعلومات التالية :-

المعلومات المتاحة بشأن إستبدال الآلة

التكلفة الأصلية للآلة الموجودة حالياً	٤٠٠٠ جنيه
ناقصاً:مجمع الإهلاك	٣٠٠٠ جنيه
القيمة الدفترية	١٠٠٠
سعر شراء الآلة الجديدة	١٠٠٠٠ جنيه
العمر الإنتاجى للآلة الجديدة	٥ سنوات
العمر الإنتاجى المتبقى للآلة القديمة	٢ سنة
تكاليف القيام بعمرة للآلة القديمة والتى تمد عمرها الإنتاجى لمدة ٥ سنوات	
القيمة التخريدية لمدة ٥ سنوات	١٠٠٠ جنيه
القيمة التخريدية للآلة الجديدة	صفر
القيمة السوقية للآلة القديمة إذا تم بيعها	٤٠٠ جنيه

المعلومات السنوية التشغيلية	الآلة القديمة	الآلة الجديدة
المبيعات	٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠
تكلفة المواد المباشرة	٩٠٠٠	٩٠٠٠
تكلفة الأجور المباشرة	٨٠٠٠	٦٠٠٠
التكاليف غير المباشرة المتغيرة	٤٨٠٠	٣٦٠٠
التكاليف الثابتة ما عدا الإهلاك	١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

الإهـــلاك

الآلة القديمة ــ سنتان بواقع ٥٠٠ ج للسنة   ١٠٠٠

الآلة الجديدة ــ ٥ سنوات بواقع ٢٠٠٠ ج للسنة   ١٠٠٠

المطلوب :- إيجاد صافى الميزة النقدية نتيجة إستبدال الآلة القديمة بإستخدام :

أولاً: مدخل قوائم الدخل المقارنة .

ثانياً: مدخل التحليل التفاضلى .

الـــحـــل

أولاً: قائمتى الدخل المقارنتين للإحتفاظ بالآلـة القديمـة أو شـراء آلـة جديـدة للعمـر الإنتاجى للآلة الجديدة (٥ سنوات) .

بــيــان	الإحتفاظ بالآلة القديمة	شراء الآلة الجديدة	الآثر على صافى الربح بالزيادة (بالنقص)
إيراد المبيعات (٤٠٠٠٠×٥)	٢٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	صفر
التكاليف :			
مواد مباشرة (٩٠٠٠×٥)	٤٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	صفر
أجور مباشرة(٨٠٠٠×٥)،(٦٠٠٠×٥)	٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	١٠٠٠٠
التكاليف غير المباشرة المتغيرة (٤٨٠٠×٥)،(٣٦٠٠٠×٥)	٢٤٠٠٠	١٨٠٠٠	٦٠٠٠
التكاليف الثابتة (١٠٠٠٠×٥)	٥٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	صفر
الإهلاك	١٠٠٠	١٠٠٠	(٩٠٠٠)
عمرة الآلة القديمة	١٠٠٠	—	١٠٠٠
مجموع التكاليف	١٦١٠٠٠	١٥٣٠٠٠	
الدخل الناتج من العمليات	٣٩٠٠٠	٤٧٠٠٠	
أرباح (خسائر) أخرى :			
القيمة البيعية للآلة القديمة		٤٠٠	٤٠٠
		(١٠٠٠)	(١٠٠٠)
		(٦٠٠)	

القيمة الدفترية للآلة القديمة الخسارة الناتجة عن بيع الآلة القديمة	٣٩٠٠٠	٤٦٤٠٠	٧٤٠٠

ثانياً: تحليل قرار الإحتفاظ بالآلة القديمة أو إستبدالها بالآلة الجديدة للعمر الإنتاجى للآلة الجديدة (٥ سنوات) مدخل الدخل التفاضلى .

صافى الإستثمار

سعر شراء الآلة الجديدة		١٠٠٠٠
ناقصاً:القيمة البيعية للآلة القديمة		٤٠٠
صافى الإستثمار		٩٦٠٠
ميزة العمليات النقدية		
وفورات الأجور المباشرة	١٠٠٠٠	
وفورات التكاليف غير المباشرة المتغيرة	٦٠٠٠	
وفورات عمرة الآلة القديمة	١٠٠٠	١٧٠٠٠
صافى الميزة النقدية نتيجة إستبدال الآلة القديمة		٧٤٠٠

ملاحظات على الحل :-

بعد مقارنة الجدولين السابقين يتضح لنا أن البيانات الآتية لا تعتبر مناسبة عند إستخدام التحليل التفاضلى :-

١. **إيرادات المبيعات،لأن قيمتها واحدة بالنسبة للبديلين .**
٢. **المواد المباشرة،لأن قيمتها واحدة بالنسبة للبديلين .**
٣. **التكاليف الثابتة،لأن قيمتها واحدة بالنسبة للبديلين .**
٤. **إهلاك الآلة القديمة لأنه تكلفة مستغرقة ليس لها أى آثر على .**

كما يتضح لنا من الجداول السابقة أن البيانات الآتية فقط تعتبر مناسبة :-

١. **سعر شراء الآلة الجديدة لأنه يمثل تدفق نقدى خارج .**

٢. القيمة البيعية للآلة القديمة لأنها تمثل دفق نقدى داخل .
٣. الوفورات فى تكلفة الأجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة المتغيرة،لأن هذه التكاليف سوف تختلف إذا ما تم شراء الآلة الجديدة .
٤. تكلفة عمرة الآلة القديمة لأن هذه القيمة تمثل تجنب لتدفق نقدى (مساوياً للتدفق النقدى الداخل) .

٣- دخول السوق بمنتج جديد

عندما تفكر أحد المنشآت فى دخول السوق بمنتج جديد،فإنها يجب أن نأخذ فى الإعتبار العديد من التكاليف المناسبة الأخرى،بالإضافة إلى ما سبق مناقشته،وتشمل هذه التكاليف عادة على الإعلان والتكاليف التسويقية الإضافية وعمولات مندوبى البيع والتكاليف الإدارية الإضافية،هذا بالإضافة إلى أن المنشأة يجب أن تأخذ فى الحسبان قيمة رأس المال العامل الذى سوف يتم فى المخزون وحسابات المدينين نظراً لأن هذه النقود سوف لا تكون متاحة لإستخدامات أخرى حتى نهاية عمر المنتج والذى قد يمتد إلى المستقبل البعيد .

مثال

تفكر أحد الشركات الصناعية فى دخول السوق بمنتج جديد،وبناء على بحوث السوق وتقديرات التكاليف المقدمة من القسم الهندسى وقسم المحاسبة بالشركة توافرت لديك البيانات التالية :-

البيانات الخاصة بدخول سوق جديد	
المبيعات (١٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥٠ للواحدة)	٢٥٠٠٠٠
<u>التكاليف الإضافية</u>	
مواد مباشرة (١٠٠٠ وحدة ×٦٠ جنيه للوحدة)	٦٠٠٠٠
أجور مباشرة (١٠٠٠ وحدة × ٥٠ جنيه للوحدة)	٥٠٠٠٠
أعباء إضافية متغيرة (١٠٠٠ × ٣٨)	٣٨٠٠٠
أعباء إضافية ثابتة بإستثناء الآلة الجديدة المذكورة أدناه	٤٠٠٠٠
عمولات مندوبى البيع	٥٪ من المبيعات
تكاليف تسويقية وإدارية ثابتة	٢٠٠٠٠
شراء الآلة الجديدة اللازمة لإنتاج هذا المنتج	١٠٠٠٠٠
العمر الإنتاجى للآلة	١٠ سنوات
القيمة التخريدية للآلة	٢٠٠٠
رأس المال العامل اللازم عند البدء	٤٠٠٠٠

رأس المال العامل المسترد فى نهاية العشر سنوات حيث يصبح ٣٥٠٠٠ الطلب المتوقع على هذا المنتج منعدماً .

إهلاك الآلة

(١٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٩٨٠٠٠ × ١٠٪) ٩٨٠٠

المطلوب : تحليل البيانات السابقة وتحديد البيانات التى تعتبر مناسبة لإتخاذ قرار بشأن دخول السوق بالمنتج الجديد .

الحـــــل

المتدفقات النقدية الخارجة والداخلة لدخول سوق جديدة لمدة ١٠ سنوات (العمر النافع للمنتج) مدخل الدخل التفاضلى .

	تدفقات داخلة (تدفقات خارجة)
صافى الإستثمار	
سعر شراء الآلة	(١٠٠٠٠٠)
القيمة التخريدية للآلة	٢٠٠٠
رأس المال عند البدء	(٤٠٠٠٠)
رأس المال المسترد فى نهاية ١٠ سنوات	٣٥٠٠٠
	١٠٣٠٠٠
ميزة العمليات النقدية	
المبيعات السنوية	٢٥٠٠٠٠
التكاليف المتغيرة السنوية	
مواد مباشرة	(٦٠٠٠٠)
أجور مباشرة	(٥٠٠٠٠)
أعباء إضافية متغيرة	(٣٨٠٠٠)
عمولات (٢٥٠٠٠٠ × ٥٪)	(١٢٥٠٠)
التكاليف الثابتة السنوية	
أعباء صناعية إضافية	(٤٠٠٠٠)
تكاليف تسويقية إدارية	(٢٠٠٠٠)
	٢٩٥٠٠
عمر المنتج	١٠ سنوات

ميزة العمليات النقدية لمدة ١٠ سنوات ٢٩٥٠٠٠

وبإهمال ضرائب الدخل والقيمة الزمنية للنقود،يتضح لنا أنه من الأفضل إتخاذ قرار بدخول السوق الجديد،وذلك لأن صافى الإستثمار وقدرة ١٠٣٠٠٠ جنيه سوف يؤدى إلى صافى نقدى داخل من العمليات قدرة ٢٩٥٠٠٠ جنيه فى مدة العشر سنوات،ويلاحظ أن إهلاك الآلة الجديدة لم يدخل فى العمليات الحسابية وذلك لأنه يخضع لأعراف المحاسبة المالية التى لا تؤثر على التدفق النقدى .

أسئلة ومشكلات محاسبية على الفصل الثانى

أولاً: الأسئلة نظرية

س١: تلعب البيانات الكمية وتحليلها دور هام فى جميع خطوات صنع القرار،وضح هذه الخطوات؟

س٢: ماهى أنواع نماذج القرارات؟

س٣: وضح صافى الإستثمار،والميزة النقدية من العمليات المترتبة على شراء آله جديدة؟

س٤: يتشابه قرار إستبدال آله موجودة بآله جديدة مع قرار شراء آله جديدة بإستثناء أن هناك بيانات مناسبة إضافية يجب أخذها فى الحسبان،وضح ذلك؟

س٥: عندما تفكر أحد المنشآت فى دخول السوق بمنتج جديد،فإنها يجب أن تأخذ فى الإعتبار العديد من التكاليف المناسبة الأخرى،وضح هذه التكاليف؟

س٦: وضح صافى الإستثمار،وميزة العمليات النقدية المترتبة على دخول السوق بمنتج جديد؟

ثانياً: مشكلات محاسبية

مشكلة رقم (١) (إحلال آله جديدة محل آله قديمة)

تستخدم شركة وهايكو الصناعية آلة بلغت تكلفة عند الشراء ٢٠٠٠٠٠ جنيه وقدر عمرها الإنتاجى بعشر سنوات،وتبلغ تكاليف الإنتاج السنوية بإستخدام هذه الآلة ما يلى :-

تكلفة العمل المباشر	**١٤٠٠٠ جنيه**
تصليحات وصيانة	**٤٥٠٠٠ جنيه**
مهمات صناعية	**٤٠٠٠ جنيه**
قوى محركة	**٤٦٠٠ جنيه**
عمل غير مباشر	**٣٧٥٠ جنيه**
أهلاك الآلة	**٢٠٠٠٠ جنيه**

وتفكر الشركة فى شراء آلة جديد تكلفها ٣٠٠٠٠٠ جنية إنتاجها السنوى إلى ٤٠٠٠ وحدة (ولكنها تستخدم فى إنتاج ٣٠٠٠٠ وحدة سنوية فقط،وهو نفس حجم الإنتاج الذى تقوم به الآلة (القديمة) وتبلغ تكلفة الإنتاج بإستعمال الآلة الجديدة كما يلى :

تكلفة العمل المباشر	**٦٠٠٠**	**جنيه**
تصليحات وصيانة الآلة	**١٣٠٠**	**جنيه**
مهمات صناعية	**١٥٠٠**	**جنيه**
قوى محركة	**٥٠٠**	**جنيه**
عمل غير مباشر	**١٧٥٠**	**جنيه**
إهلاك الآلة	**١٥٠٠٠**	**جنيه**

فإذا علمت أن :

١. **القيمة البيعية للآلة القديمة تبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه،وأن معدل تكلفة رأس المال يبلغ ١٠٪ .**
٢. **أن العمر الإقتصادى المقدر لهذه الآلة ٢٠ سنة .**
٣. **القيمة الحالية لواحد جنيه لمدة ٢٠ سنة بمعدل ١٠٪ هو ٨,٥٧٤**

فما هو الإختيار الأمثل لهذه الآلة .

مشكلة رقم (٢) (إحلال آله جديدة محل آله قديمة)

تقدم عضو مجلس إدارة شركة عداس الصناعية ببورسعيد لشئون الإنتاج إلى مجلس إدارة الشركة بإقتراح بإحلال آلة جديدة محل الآلة القديمة يترتب عليها توفير وفورات فى تكاليف المواد الخام وكذلك نفقات الصيانة وبقية المصروفات الصناعية الأخرى،إلا أنها تؤدى إلى زيادة تكلفة العمل البشرى،وتخفيض ساعات العمل الآلى .

فإذا علمت أن :

١. **تكلفة الآلة الجديدة بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه .**
٢. **القيمة الدفترية للآلة القديمة ٣٠٠٠٠ جنيه وليس لها قيمة بيعية .**

٣. أن العمر الإقتصادى للآلة الجديدية ١٠ سنوات،بينما العمر المتبقى للآلـة ست سنوات .
٤. أن كلا الآلتين تنتجان ٣٥٠٠٠ وحدة سنوياً ويبلغ ثمن بيع الوحدة ٤٠ جنيهاً

وكانت التكاليف كالتالى :

الإحتفاظ بالآلة القديمة	شراء آلة جديدة	
٤٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	تكلفة المواد الخام
٢٥٠٠٠	٢٨٠٠٠	العمالة
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠	الإشراف
١٢٠٠٠	١٢٠٠٠	الضرائب
٥٠٠٠	٢٥٠٠	الصيانة
٢٧٧١٥	٢٧٢١٥	المصروفات الصناعية

والقيمة الحالية لدفعة جنيه لمدة عشر سنوات بمعدل ١٥٪ = ٥,١٠٨٨

فما هو رأيك فى الإقتراح ؟

مشكلة رقم ٣) (دخول السوق بمنتج جديد)

تفكر إحدى الشركات فى دخول السوق بمنتج جديد،وبناء على بحوث السوق وتقديرات التكاليف المقدمة كانت كما يلى :

المبيعات : ١٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥٠ للوحدة	٢٥٠٠٠٠
التكاليف الإضافية :	
مواد مباشرة (١٠٠٠ وحدة × ٦٠ جنيه للوحدة)	٦٠٠٠٠
أجور مباشرة (١٠٠٠ وحدة × ٥٠ جنيه للوحدة)	٥٠٠٠٠
أعباء إضافية متغيرة (١٠٠٠ × ٣٨)	٣٨٠٠٠
أعباء إضافية ثابتة بإستثناء الآلة الجديدة المذكور أدناه	٤٠٠٠٠
عمولات مندوبى البيع	٥٪ من المبيعات
تكاليف تسويقية وإدارية ثابتة	٢٠٠٠٠
شراء الآلة الجديدة اللازمة لإنتاج هذا المنتج	١٠٠٠٠٠
العمر الإنتاجى للآلة	١٠ سنوات

القيمة التخريدية للآلة ٢٠٠٠

رأس المال العامل اللازم عند البدء ٤٠٠٠٠

رأس المال المسترد فى نهاية العشر سنوات حيث يصبح الطلب

المتوقع على هذا المنتج منعدمً ٣٥٠٠٠

إهلاك الآلة :

(١٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٩٨٠٠٠ × ١٠٪) ٩٨٠٠

المطلوب : تحليل البيانات السابقة وتحديد البيانات التى تعتبر مناسبة لإتخاذ قرار بشأن دخول السوق بالمنتج الجديد .

مشكلة رقم ٤) (قبول عرض إضافى)

تبلغ الطاقة الإنتاجية فى مصنع حمدى الجمل ٤٠٠٠٠٠ وحدة سنوياً ولكن المصنع يستغل فعلاً ٥٠٪ من هذه الطاقة ويبيع الوحدة منها بسعر ٢٠ ج وقد تبين من الإطلاع على سجلات التكاليف أن عناصر تكلفة الوحدات المنتجة فعلاً عبارة عن :

بيان	قيمة
مواد مباشرة	٢٦٠٠٠٠
أجور مباشرة	٧٠٠٠٠
مصروفات صناعية	٢٠٠٠٠ منها ٤٠٪ متغير
مصروفات إدارية ثابتة	٥٠٠٠
مصروفات بيع وتسويق	١٠٠٠٠ منها ٢٠٪ متغير

وتدرس الإدارة أحد الإفتراضين للعمل على زيادة مبيعات المنشآت وهما:

الأول: أن تقبل عرضاً من أحد العملاء لإنتاج ٢٠٠٠٠٠ وحدة جديدة يشتريها بسعر ١٨ جنيه للوحدة بالإضافة للإنتاج الحالى .

الثانى: أن تمنح الإدارة عمولة لرجال البيع بنسبة ١٥٪ من قيمة المبيعات الإضافية فقط بالإضافة إلى ما يصرف على مصروفات البيع والتسويق ومن المتوقع إذا تم ذلك أن يزيد عدد الوحدات المباعة حتى تستوعب الطاقة الإنتاجية بالكامل وينتظر أن تباع الوحدة بعشرون جنيهاً .

المطلوب: إبداء رأى فنى فى أى من الإفتراضين تفضل الإدارة إتباعه .

مشكلة رقم ٥) (الإنتاج داخلياً)

هناك إتفاق بين "الدار الوطنية للنشر" وبين "دار الرأى العام للطباعة" على أن تقوم الدار الأخرى بتوريد إحتياجات (الدار الأولى) من خدمة الطباعة وذلك نظير مبلغ سنوى قدرة ٩٠٠٠٠٠جنيه ولكن (الدار الوطنية للنشر) تفكر بإمكان القيام بعملية طبع منشوراتها داخل الدار نفسها بدلاً من الإعتماد على السوق الخارجى لتوريد إحتياجاتها من خدمة الطباعة وقد أمكن الحصول على بيانات التكاليف التالية عن السنة الماضية :

البيان	القيمة
<u>التكاليف المتغيرة:</u>	
– أجور عمال	١٢٠٠٠٠
– مستلزمات	٢٥٠٠٠٠
– تليفون وتلغراف	٨٠٠٠
– مرتبات موظفين	٧٠٠٠٠
مجموع التكاليف المتغيرة	٤٤٨٠٠٠
<u>التكاليف الثابتة:</u>	
– مصروفات إدارية	٧٥٠٠٠
– مصروفات المبانى	١٢٥٠٠٠
– تكلفة الآلات	١٥٠٠٠٠
– إستهلاكات	٥٠٠٠٠
مجموع التكاليف الثابتة	٤٠٠٠٠٠

وقد أوضحت الدراسة أن القيام بعملية الطباعة داخل الدار سوف تؤثر على عناصر التكاليف المختلفة كما يلى:

١. سوف تحتاج الدار إلى عمال إضافيين لقسم الطباعة تكلفتهم السنوية٢٧٠٠٠ج بالإضافة إلى عمال لقسم النقل تكلفتهم السنوية ٣٠٠٠ج .
٢. فى حالة الإستغناء عن التعاقد الخارجى لخدمة الطباعة فإن ذلك سيؤدى إلى زيادة إحتياجات الدار من المستلزمات بمقدار٤٥٠٠٠ج .
٣. سيؤدى إعتماد الدار على نفسها لعملية الطباعة إلى زيادة بند تكاليف التليفون والتلغراف بنسبة ٢٥٪ .
٤. بالنسبة لبند مرتبات الموظفين فإن الدار سوف تحتاج إلى موظفين يعملون فى قسم الطباعة تكلفتهم السنوية ٥٠٠٠ج .

5. فى حالة الإعتماد على الطباعة الداخلية سوف تظل تكاليف المبنى الذى تشغله الدار على نفس المستوى دون الحاجة إلى تأجير مبنى أخر لقسم الطباعة حيث إن المبنى لم يكن مستغلاً بالسابق إستغلالاً كاملاً .
6. الطاقة المستغلة من الآلات حالياً تعادل ٥٠٪ وينتظر أن تؤثر عملية الطباعة الداخلية على إستغلال ٤٠٪ من طاقة الآلات الباقية .

المطلوب: إعداد تقرير إلى مدير "الدار الوطنية للنشر" موضحاً رأيك فى هذه السياسة البديلة .



الفصل الثالث

مشكلة تحديد الربح المحاسبى وموقف المراجع منها

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **طرق تحديد الربح المحاسبى .**
- **الفرق بين النفقات الإيرادية والرأسمالية ومساوئ الخلط بينهما .**
- **موقف مراقب الحسابات من النفقات الإيرادية والرأسمالية.**
- **مفهوم الإهلاك والعوامل التى تؤثر فيه .**
- **كيفية المعالجة المحاسبية للإهلاك فى الدفاتر .**
- **موقف مراجع الحسابات من الإهلاك .**

الفصل الثالث
مشكلة تحديد الربح المحاسبى وموقف المراجع منها

تمهيد :

إختلف المحاسبين على تعريف الربح وتحديد مفهومه،إلا أنهم إتفقوا فى أن الربح الحقيقى الذى حققه المشروع لا يمكن معرفته على وجه التحديد إلا بعد إنتهاء حياة المشروع وتصفيته،وعندئذ يكون الربح الحقيقى هو الزيادة التى تؤول لأصحاب المشروع بعد التصفية على ما أستثمروا من أموال عند بداية المشروع،ولكن فى الظروف العادية لا يفكر أصحاب المشروع فى تصفيته،ولهذا يقسم المحاسبون حياة المشروع إلى فترات دورية تسمى بالفترة المالية لتحديد نفقات وإيرادات هذه الفترة لإظهار نتيجة نشاط المشروع،مما أدى لظهور العديد من المشكلات فى هذا المجال .

لذلك يتناول هذا الفصل مشكلة تحديد الربح المحاسبى من خلال عرض طرق تحديد الربح المحاسبى،ومساوئ الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية وموقف مراقب الحسابات منها،والعوامل التى تؤثر فى حساب الإهلاك وطرقه .

أولاً: طرق تحديد الربح المحاسبى

يتنازع تحديد الربح المحاسبى نظريتان الأولى تسمى بنظرية الميزانية والثانية بنظرية الإستغلال .

١- نظرية الميزانية (الزيادة فى صافى قيمة الأصول) :

وفى هذه النظرية يحدد الربح على أساس الزيادة فى صافى قيمة الأصول فى نهاية الفترة المالية عن صافى قيمة الأصول فى بداية الفترة المالية بعد أخذ الزيادة فى رأس المال والتوزيعات التى أجريت فى الحسبان،ومشمول الربح فى هذه النظرية يكون أعم وأوسع من النظرية الثانية حيث يشمل كل ما حققه المشروع من

ربح أيا كان مصدره فتربح فى هذه النظرية يتضمن ربح التشغيل العادى بالإضافة إلى الأرباح الرأسمالية والأرباح غير العادية التى تحققت خلال الفترة .

٢- نظرية الإستغلال (مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات) :

وفى هذه النظرية يحدد الربح على أساس الزيادة فى القدرة الكسبية للمشروع أى الزيادة فى إيرادات المشروع نتيجة مباشرة نشاطه العادى على تكلفة هذه

الإيرادات أى أن الربح طبقاً لهذه النظرية يتحدد على أساس أنه ربح الإستغلال العادى فقط ولا يتضمن أى أرباح رأسمالية أو أرباح غير عادية ،وبالتالى لا يؤخذ فى الحسبان أى أعباء أو خسائر تترتب على الظروف غير العادية التى لا علاقة لها مباشرة بالنشاط العادى للمشروع .

ثانياً: مساوئ الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية

النفقات الإيرادية: هى النفقات التى تتسبب بطريقة مباشرة أو غير مباشرة،فى تحقيق إيرادات فترة مالية واحدة،أو يفترض فيها ذلك .

النفقات الرأسمالية: هى النفقات التى يعود صرفها بالمنفعة على المنشأة لأكثر من فترة مالية .

ومن المتعارف عليه محاسبياً أن النفقات الإيرادية تحمل لحساب الأرباح والخسائر الخاص بالفترة المالية الجارية وذلك حتى يظهر هذا الحساب النتيجة الحقيقية لأعمال المنشأة عن تلك الفترة .

كما تظهر النفقات الرأسمالية (الأصول) بالميزانية العمومية،وذلك بعد أن يخصم منها الفترة الجارية مقابل المنافع التى عادت من إستخدام هذه الأصول فى العملية الإنتاجية .

ويترتب على عدم التفرقة أو الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية نتائج سيئة،سواء بالنسبة لقائمة المركز المالى أو قائمة نتائج الأعمال .

أما بالنسبة لقائمة المركز المالى فإن الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية،أما أن يؤدى إلى إعتبار بعض النفقات الرأسمالية كأنها إيرادية،ويترتب على ذلك ظهور الأصول بقائمة المركز المالى بأقل من قيمتها الحقيقية .

وإذا حدث العكس بأن عولجت بعض النفقات الإيرادية على أنها رأسمالية،فإن ذلك يؤدى إلى ظهور الأصول بالميزانية (قائمة المركز المالى) بقيمة تفوق قيمتها الحقيقية .

وفى كلا الحالتين،فإن الميزانية العمومية لن تفصح عن المركز المالى الحقيقى للمنشأة فى تاريخ إعدادها،الأمر الذى يفقد هذه القائمة أهميتها ودلالتها بالنسبة لكل من له مصلحة فى الإطلاع عليها،سواء كان أصحاب المنشأة،أم إدارة المنشأة،أم المستثمرين الحاليين والمستقبلين،أم جهات حكومية أخرى وغيرهم .

أما بالنسبة لقائمة نتيجة الأعمال (حساب الأرباح والخسائر) فإن الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية يؤدى إلى عدم تعبير هذه القائمة عن نتيجة الأعمال الحقيقية من ربح أو خسارة على الوجه الصحيح .

الأضرار الناجمة عن الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية

يترتب على الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية المخاطر التالية :

فى حالة إضافة نفقات إيرادية خطأ إلى قيمة الأصل بالميزانية بينما كان من الواجب تحميلها لحساب الأرباح والخسائر،فإن ذلك الوضع يترتب عليه ما يأتى :

أ- تضخيم أرباح المنشأة بدون وجه حق وبالتالى إذا تم توزيع أرباح على المساهمين فإن بعض هذه التوزيعات تحتوى على أرباح صورية .

وتعتبر هذه التوزيعات الصورية كأنها إقتطاعاً من رأس المال الأمر الذى يؤدى إلى مخالفة أهم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها،ألا هو ضرورة المحافظة على رأس المال سليماً .

ب- كما يترتب أيضاً على تضخيم أرباح المنشأة،تضخيم لوعاء الضرائب،وبالتالى زيادة الضرائب المستحقة عليها،ومن الطبيعى أن سداد المنشأة لضرائب أكثر مما ينبغى،يؤدى إلى الإضرار بمركزها المالى والنقدى فى وقت قد تكون فى مسيس الحاجة إلى الأموال لمواجهة إحتياجاتها المختلفة ومتطلبات نموها .

جـ- ويمكن أن يضاف إلى ذلك،إن ظهور أرباح صورية لبعض المنشآت،التى هى فى حقيقتها منشآت فاشلة خاسرة،قد يؤدى هذا الوضع إلى إساءة توجيه الإستثمارات فى الدولة نحو مشروعات فاشلة .

الأمر الذى يعود بالضرر الوخيم على المستثمرين أنفسهم،وعلى الإقتصاد القومى فى مجموعه .

موقف مراقب الحسابات من النفقات الإيرادية والرأسمالية

من واقع دراستنا لتقرير المراقب،علمنا أن هذا التقرير يجب أن تضمن ما إذا كانت الميزانية تعبر بوضوح عن المركز المالى الحقيقى للشركة فى ختام السنة المالية،وما إذا كان حساب الأرباح والخسائر يعبر على الوجهة الصحيحة عن أرباح الشركة أو خسائرها عن السنة المالية المنتهية .

وما من شك،فى أن الخلط بين المصروفات الإيرادية والرأسمالية يؤدى إلى عدم تعبير الميزانية عن حقيقة المركز المالى،وكذلك عدم تعبير حساب الأرباح والخسائر عن النتيجة الحقيقية للأعمال من ربح أو خسارة .

لذلك فإن مسئولية مراقب الحسابات فى هذه الحالة تقتضى ضرورة التأكد من عدم وقوع من هذا الخلط،وعليه أن يحصل على أقصى قدر ممكن من القرائن وأدلة الإثبات،لكى يقتنع بأن إدارة المنشأة قد راعت التمييز الدقيق بين النفقات الإيرادية والرأسمالية .

ولما كان مراقب الحسابات لا يستطيع عملياً مراجعة جميع عمليات المنشأة مراجعة شاملة،لذلك فإنه من القرائن التى يستند عليها،هو حصوله على شهادات من إدارة المنشأة،يحررها الفنيون بها،تقر بصحة التوجيه المحاسبى للنفقات الإيرادية والرأسمالية .

ومراقب الحسابات لا ينبغى أن يأخذ ما جاء بهذه الشهادات كقضية مسلم بها،وإنما عليه أن يقوم بفحصها وتقيمها بغرض التأكد من مطابقتها للحقيقة،وذلك فى ضوء المراجعة الإختبارية التى يجريها لدفاتر المنشأة وسجلاتها ومستنداتها .

وفى بعض الأحيان،قد يكتشف المراقب وقوع خطأ فى التوجيه المحاسبى لبعض النفقات الإيرادية والرأسمالية،وفى هذه الحالة ينبغى النظر إلى مبلغ الخطأ وتأثيره على القوائم المالية .

فإذا كان مبلغ الخطأ بسيطاً،وتأثيره على قائمة الأرباح وقائمة المركز المالى تافهاً،وبالتالى لا يؤثر تأثيراً ذا بال على مدى تعبير هاتين القائمتين عن حقيقة

المركز المالى،بالإضافة إلى أن صغر قيمة الخطأ لا تبرر ما يبذله المراقب من جهد ووقت لتصحيحه،فى هذه الحالة يمكن للمراقب التجاوز عن مثل هذا الخطأ .

أما إذا كان مبلغ الخطأ كبيراً،فعلى المراقب حينئذ أن يوجه إدارة المنشأة إلى وجوب تصحيحه،فإن هى إستجابت لتوجيهه كان بها وإلا كان عليه أن يشير فى تقريره إلى هذا الخطأ حتى يدفع عن نفسه أى مسئولية قد يتعرض لها .

ثالثاً: الإهلاك والعوامل التى تؤثر فى حسابه

الإهلاك كظاهرة طبيعية يتعرض لها الأصل الثابت هو النقص التدريجى الذى يتعرض له الأصل الثابت بسبب إستخدامه فى الإنتاج أو بسبب إنقضاء الزمن أو التقادم .

ويتحدد الإهلاك الثانوى على أساس العوامل التالية :

أ- القيمة الخاضعة للإهلاك .

ب- العمر الإنتاجى المقدر للأصل .

جـ- القيمة التخريدية المقدرة للأصل .

د- طريقة الإهلاك المستخدمة .

ويعد تحديد طريقة الإهلاك التى سيتم إتباعها يتم تحديد قسط الإهلاك الثانوى على الأساس التالى :

$$\frac{\text{القيمة الخاضعة للإهلاك – القيمة التخريدية}}{\text{العمر الإنتاجى المقدر}}$$

أ- القيمة الخاضعة للإهلاك

ويقصد بذلك القيمة التى تتخذ أساساً لحساب قسط الإهلاك الثانوى وفى عبارة أخرى هى تكلفة الأصل الإجمالية المراد إهلاكها وتشمل ثمن شراء الأصل مضاف إليه مصروفات الشحن ومصروفات التركيب وأى مصروفات أخرى تكون لازمة لكى يصبح الأصل فى حالة صالحة للإستخدام فى الغرض الذى إشترى من أجله .

والعرف المحاسبى السائد حالياً هو التمسك بالتكلفة التاريخية للأساس كأساس لحساب الإهلاك الثانوى بالرغم من الإتجاه الصعودى المستمر فى الأسعار،غير أن إحتساب الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية للأصل فى فترات التضخم يؤدى إلى

ظهور أرباح صورية نتيجة الإختلال الذى يشوب تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات،فعلى حين تحتسب الإيرادات بالأسعار الجارية،فإن الإهلاك – وهو من أهم بنود التكاليف – يحتسب على أساس الأسعار التاريخية .

وقد ظهرت آراء عديدة للأخذ فى الإعتبار الآثار المختلفة لمشكلة إرتفاع الأسعار على الأصول الثابتة وعلى الإهلاك الثانوى لها،وقد تراوحت هذه الآراء بين الأخذ بفكرة ذكر بيانات تكميلية فى صلب أو فى أسفل القوائم المالية عن القيم الحالية للأصول الثابتة،أو الإتجاه نحو تكوين إحتياطيات إضافية خاصة تعادل مقدار الزيادة فى القيمة الإستبدالية للأصول الثابتة عن التكلفة التاريخية لها .

وقد تبلورت الإتجاهات العديدة التى ظهرت بخصوص الأخذ فى الإعتبارمشكلة أرتفاع الأسعاروآثارها على الأصول الثابتة وإهلاكها الثانوى فى إتجاهين رئيسيين

١- **الإتجاه الأول:** ويصر على التمسك بمحاسبة التكاليف التاريخية ويقترح لعلاج مشكلة إرتفاع الأسعار أن يتم تعديل الأرقام المثبته على أساس التكاليف التاريخية للأخذ فى الإعتبار التغير الذى حدث فى المستوى العام للأسعار،ويتم ذلك عن طريق إستخدام الأرقام القياسية للأسعار،ويطلق على هذا الإتجاه "محاسبة القوة الشرائية" أو طريقة التكلفة التاريخية المعدلة .

٢- **الإتجاه الثانى:** ويرى الخروج كلياً عن :أساس التكاليف التاريخية وإتباع إحدى نظم محاسبة القيمة" وهنا يأخذ هذا الإتجاه إحدى ثلاث طرق :

- طريقة التكلفة الإستبدالية: وهى التكاليف اللازمة لإستبدال الأصل بأصل مماثل .

- طريقة صافى القيمة البيعية: وهى السعر الذى يمكن أن يباع به الأصل مخصوم منه تكاليف البيع .

- طريقة صافى القيمة الحالية: وهى المنافع المتوقع الحصول عليها من إستخدام الأصل فى المستقبل .

ب- العمر الإنتاجى المقدر للأصل

يعرف العمر الإنتاجى المقدر للأصل بأنه المدة التى يظل الأصل خلالها صالحاً للإستخدام فى الغرض الذى أقتنى من أجله،ويتحدد هذا العمر على أساس مدة إنتاجية الأصل لأمد تواجده فى المشروع،وتكمن الصعوبة فى وضوع تحديد العمر

الإنتـاجى المقـدر للأصـل فـى عـدم وجـود أسـاس محـدد للتحديـد والإعتمـاد بصـفة أساسية على التقدير مع الأخذ فى الإعتبار العوامل التالية :

١- الإستعمال: ولا شك أن الإستعمال من أهم العوامل التى تحـدد مقـدار وسـرعة إهلاك الأصل الثابت،ويترتب على ذلـك الإسـتعمال حـدوث نقـص تـدريجى فـى قـدرة الأصل الإنتاجية .

٢- التقادم: هناك بعض الأصول التى تتميز بإدخال تطورات فنيـة حديثـة متلاحقـة عليها مما يعنى ظهـور أجيـال متتاليـة مـن هـذه الأصـول يحـدث أخرهـا تقادمـاً بمـا سبقه،ولعل أبرز مثال فى هذا الصدد هو ما نراه فى حالة الأجهزة الإلكترونية .

ويستطيع الأصل الحديث أن ينتج بكميات أكبر وبطريقـة أرخـص ممـا يجعـل مـن إسـتغلال الأصـل القـديم عمليـة مكلفـة وغيـر إقتصـادية،وإذا إسـتمر المشـروع فـى إستخدامه فسـوف يـؤثر ذلـك فـى النهايـة علـى مقدرتـه التنافسية،والصـعوبة التـى تواجه أى مشروع هى فى تحديد توقيت حدوث التقادم وصعوبة تحديـد مقـداره فـى شكل كمى،ويتم أخذ عامل التقادم فى الحسبان عند تحديد إهلاك الأصـل عـن طريـق رفع معدل الإهلاك الخاص به .

٣- مضـى المـدة: فـى حالـة بعـض الأصـول المعنويـة مثـل حـق الحكـر أو حـق الإختراع يعتبر مجرد مرور الزمن كافياً لإهلاك الأصل ففى مثل هذه الأصـول يكـون حق المشروع فى الإستفادة منها محدود المدة،ولذلك فإن مجرد مرور الـزمن يعنـى هلاكها ولذلك يجب أن توزع تكاليفها من إيرادات المشروع خلال فترات إنتفاعه بها

٤- العناية بالأصل وكفاية صيانته: يتوقف العمر الإنتاجى المقدر للأصـل أيضـاً على درجة العناية به وصيانته ودى كفاءة العاملين عليه .

هذا ويجب أن يعاد النظر من وقت لآخر فى التقدير السابق للعمر الإنتاجى للأصل ويعـدل معـدل الإهـلاك الخـاص بـه فـى ضـوء أى توقعـات جديـدة بخصـوص العمـر الإنتـاجى المتبقـى للأصـل،ويعنى ذلـك ضـرورة رفـع أو خفـض – معـدلات الإهـلاك المطبقة وبحيث يمكن إهلاك باقى تكلفة الأصل على العمر الإنتاجى المقـدر المتبقـى فى حياة الأصل .

جـ- القيمة التخريدية المقدرة للأصل

تعبر القيمة التخريدية للأصل عن المبلغ الذى يحققـه المشـروع مـن بيـع الأصـل الثابت بعد إنتهاء العمر الإنتاجى المقدر له وإنخفاض صلاحيته كأصل منتج،ويجب عنـد تقـدير القيمـة التخريديـة للأصـل تخفيضـها بقيمـة التكـاليف المقـدرة لإزالـة

الأصل،هذا ويلاحظ أن النظام المحاسبى الموحد قرر تجاهل أى قيمة تخريدية للأصول عند حساب الإهلاك الخاص بها وذلك أخذاً فى الإعتبار الصعوبة التى تكتنف عملية تحديد القيمة التخريدية للأصل .

د- طرق الإهلاك المستخدمة

هناك طرق عديدة لتحديد الإهلاك السنوى للأصل نذكر منها ما يلى :

١- طريقة القسط الثابت

وتقوم هذه الطريقة على أساس طرح نسبة مئوية ثابتة سنوياً من التكلفة التاريخية وتحدد هذه النسبة على أساس العمر الإنتاجى والقيمة التخريدية للأصل .

وعلى سبيل المثال فإذا تم شراء أصل معين بـ٦٥٠٠جنيه وقدر له عمر إنتاجى لمدة ١٠ سنوات وقيمة تخريدية تبلغ ٥٠٠ جنيه فيمكن تحديد قسط الإهلاك السنوى كما يلى :

القيمة الخاضعة للإهلاك =

ثمن تكلفة الأصل (٦٥٠٠) – قيمة الأصل كخردة (٥٠٠) = ٦٠٠٠ جنيه .

ويكون قسط الإهلاك السنوى مساوياً لناتج قسمة القيمة الخاضعة للإهلاك على سنوات العمر الإنتاجى :

أى ٦٠٠٠ ÷ ١٠ = ٦٠٠ جنيه .

وتمتاز هذه الطريقة بسهولة التطبيق وبأنها من أكثر الطرق المتاحة لحساب الإهلاك دقة وعلى الأخص فى حالة العدد والآلات الصناعية،وقد أيد هذه الطريقة مجمع المحاسبين القانونيين فى إنجلترا وويلز وكذلك النظام المحاسبى الموحد .

ويعيب هذه الطريقة إحتياجها إلى إعادة تقدير لقسط الأهلاك كلما تمت إضافات جديدة إلى الأصول القائمة .

٢- طريقة القسط المتناقص

وفى ظل هذه الطريقة تطرح نسبة مئوية ثابتة سنوياً من الرصيد المتناقص للأصل،ويعنى ذلك أنه فى حالة أصل تبلغ تكلفته القابلة للأهلاك بعد الأخذ فى الإعتبار قيمته التخريدية١٠٠٠جنيه ومقدار عمر إنتاجى ١٠ سنوات فإن قسط الإهلاك فى السنة الأولى يكون ١٠٪من مبلغ ١٠٠٠جنيه ١٠٠جنيه،وفى السنة

الثانية يكون ١٠٪ من مبلغ ٩٠٠جنيه أى ٩٠جنيه،وفى السنة الثالثة يكون ١٠٪ من مبلغ ٨١٠جنيه أى ٨١ جنيه وهكذا .

وتؤدى هذه الطريقة إلى تحميل السنوات الأولى من حياة الأصل بعبئ إهلاك أكبر مما تتحمله السنوات الأخيرة،وإذا أخذ فى الإعتبار أن تكاليف صيانة الأصل تكون أقل فى السنوات الأولى من حياة الأصل عنها فى السنوات الأخيرة فإن تطبيق هذه الطريقة يؤدى إلى توزيع أعباء تشغيل الأصل،والتى تشمل الإهلاك ÷ تكاليف الصيانة،بعدالة بين سنوات العمر الإنتاجى المقدرة للأصل .

ولكن يعيب هذه الطريقة إحتياجها إلى وقت طويل لإهلاك قيمة الأصل بالكامل ما لم يستخدم معدل الإهلاك عالى القيمة،وبالتالى فإن هذه الطريقة لا تصلح فى حالة الأصول ذات العمر الإنتاجى القصير نسبياً .

وعلى سبيل المثال لو أن تكلفة الأصل القابلة للإهلاك١٠٠٠ ويراد إهلاكها بمعدل١٠٪ سنوياً فإن إهلاك مبلغ١٠٠٠جنيه – يحتاج إلى مدة ٤٠عاماً فى ظل إستخدام هذه الطريقة ويظل هناك رصيد باقى فى نهاية هذه المدة يصل إلى ١٤ جنيه وإهلاك تطلفة الأصل فى هذه الحالة فى خلال ١٠ سنوات فيجب إستخدام معدل إهلاك أكبر من ٢٥٪ .

٣- طريقة بوليصة التأمين

ووفقاً لهذه الطريقة تقوم المنشأة بإستخراج بوليصة تأمين بمبلغ يعادل قيمة الأصل المراد إهلاكه،وتستحق الدفع فى نهاية عمره الإنتاجى المقدر على أن يدفع المشروع قسطاً سنوياً محدداً .

٤- طريقة الدفعة السنوية

وطبقاً لهذه الطريقة يعتبر أن قيمة الأصل تستثمر فى المشروع بفائدة بمعدل معين وأن قيمة الأصل زائد فوائدها يتم إهلاكها على دفعات سنوية بحيث تصبح هذه القيمة الإجمالية صفراً فى نهاية الحياة الإنتاجية للأصل .

٥- طريقة إعادة تقدير

وتعتمد هذه الطريقة على القيام بتقدير الأصول فى أول وآخر كل فترة مالية والفرق بين التقديرين يعبر عن الإهلاك الواجب تحميله لحسابات النتيجة،وتصلح هذه الطريقة فى حالة الأصول التى يصعب تقدير عمر إنتاجى محدد لها مثل الأصول

الحيوانية والعدد والآلات الصغيرة حيث أن مثل هذه الأصول تتعرض للأوبئة أو لخطر التقلبات الجوية أو الكسر أو التلف .

٦- طريقة معدل النفاذ

وتعتمد هذه الطريقة على حصر التكاليف الشاملة التى تشمل ثمن الشراء ومصاريف الإستكشاف وغير ذلك من أنواع المصروفات،وقسمتها على عدد الوحدات المقدر إستخراجها كأطنان البترول أو الأمتار المكعبة من الأحجار،ويعبر الناتج عن معدل الإهلاك بالنسبة للوحدة المنتجة،ولتحديد الإهلاك السنوى يضرب عدد الوحدات المنتجة خلال الفترة فى معدل الإهلاك عن الوحدة،وتصلح هذه الطريقة للتطبيق فى حالة الأصول المتناقصة كالمناجم والمحاجر وآبار البترول .

٧- طريقة معدل الإهلاك فى الساعة

وتشبه هذه الطريقة السابقة فى إتجاهها نحو تحديد معدل الإهلاك عن ساعة تشغيل الآلة،وتصلح هذه الطريقة فى حالة الآلات ذات القيمة العالية والتى يقدر عمرها الإنتاجى على أساس ساعات تشغيل محددة،وتقوم الطريقة على اساس تحديد تكلفة الآلة وقسمتها على عدد ساعات تشغيلها خلال عمرها الإنتاجى المقدر بغرض الوصول إلى معدل إهلاك الآلة فى الساعة،ويحمل الإهلاك السنوى على أساس ضرب عدد ساعات تشغيل الآلة الفعلية فى معدل إهلاك الآلة فى الساعة .

معالجة الإهلاك فى الدفاتر والسجلات المحاسبية

توجد ثلاث طرق لإثبات الإهلاك فى الدفاتر وهى :

أ- طريقة الإهلاك المباشر

وبموجب هذه الطريقة تخفض تكلفة الأصل دورياً بقسط الإهلاك السنوى،ويظهر الرصيد المتناقص منحساب الأصل بقائمة المركز المالى ويحمل حساب الأرباح والخسائر بقيمة القسط،وطبقاً لهذه الطريقة تجرى القيود التالية :

		من حـ/ إهلاك الأصل إلى حـ/ الأصل
		من حـ/ الأرباح والخسائر إلى حـ/ إهلاك الأصل

ب- طريقة مخصص الإهلاك

وتهتم هذه الطريقة بالمحافظة على تكلفة الأصل دون مساس فى الدفاتر،ويتم تجميع أقساط الإهلاك التى تحمل سنوياً لحساب الأرباح والخسائر فى حساب مخصص إهلاك وبعد تمام إهلاك الأصل دفترياً يقفل رصيد حساب مخصص الإهلاك فى حساب الأصل،وقبل تمام هلاك الأصل يظهر حساب مخصص الإهلاك مطروحاً من قيمة الأصل بالميزانية .

جـ- طريقة مخصص الإهلاك المستمر

لاتختلف هذه الطريقة عن الطريقة السابقة إلا فى قيام المنشأة بإستثمارمبلغ نقدى يقابل مخصص الإهلاك فى أوراق مالية من الدرجة الأولى كالسندات

الحكومية وذلك بدلاً من إستثمار المخصص داخل المشروع نفسه،ويتم ذلك بصفة مستمرة فى نهاية كل فترة مالية حتى يصبح مجموع المخصص المستثمر فى نهاية العمر الإنتاجى للأصل مساوياً لتكلفة الأصل وهنا يقوم المشروع ببيع الأوراق المالية .

وتستخدم جداول الفائدة المركبة لتحديد القسط الذى إذا تم إستثماره فى الأوراق المالية بمعدل فائدة معين يتوفر لدى المنشأة فى نهاية عمر الأصل مبلغ معادل لتكلفة الأصل،وتمتاز هذه الطريقة بتوفير الأموال اللازمة لإستبدال الأصل القديم بأصل جديد وبدون اللجوء إلى البحث عن مصادر تمويل جديدة .

الإهلاك والصيانة

قد ترتبط تكاليف الصيانة إلى حد ما بنوع أو عمر الأصول المستخدمة بحيث تزيد تلك التكاليف مع تقدم عمر الآلات الإنتاجى،وقد يدعو ذلك إلى تحبيذ إستخدام طريقة القسط المتناقص كأساس لحساب الإهلاك السنوى إذ يترتب على هذه الطريقة تحميل السنوات الأولى من عمر الأصل بعبء إهلاك أكبر مما يتم تحميله للسنوات الأخير،وفى نفس الوقت يعادل عبء الإهلاك السنوى الكبير خلال السنوات الأولى من عمر الأصل عبء صيانة أقل،ويحدث العكس مع تقدم العمر الإنتاجى للأصل: زيادة فى عبء الصيانة وإنخفاض قسط الإهلاك السنوى،وبذلك يتم توزيع تكلفة إستخدام الأل والتى تشمل قسط إهلاكه السنوى + مصاريف الصيانة بشكل متساوى أثناء سنوات العمر الإنتاجى المقدر للأصل .

موقف مراجع الحسابات بالنسبة للإهلاك

من واجب مراجع الحسابات أن يظهر فى تقريره المقدم إلى أصحاب المشروع أن الميزانية والحسابات الختامية المقدمة إليهم من إدارة المشروع تعبر بشكل سليم عن حقيقة المركز المالى ونتائج الأعمال خلال الفترة المالية محل المراجعة .

وأخذاً فى الإعتبار ما إنتهى إليه الرأى من إعتبار الإهلاك عنصر تكلفة يجب تحميله على إيرادات المشروع قبل الوصول إلى صافى الأرباح أو صافى الخسائر،فإن عدد التحديد السليم لعبء الإهلاك – زيادة أو نقص – سوف يؤثر على دقة وسلامة تعبير الميزانية والحسابات الختامية على المركز المالى ونتيجة نشاط المشروع .

وفى ضوء ما سبق يمكن تحديد موقف مراجع الحسابات تجاه الإهلاك من ناحيتين أساسيتين :

١- الناحية الموضوعية: تتعلق بتحديد عبء الإهلاك .
٢- الناحية الشكلية: وتتعلق بكيفية إظهاره فى الحسابات الختامية والميزانية .

أولاً: موقف مراجع الحسابات من الإهلاك من الناحية الموضوعية

١- يجب أن يتحقق المراجع من صحة تحديد تكلفة الأصل محل الإهلاك،وإنها تتضمن كافة البنود التى يجب أن تؤخذ فى الإعتبار وأن معدلات الإهلاك المستخدمة كافية لجعل قيمة الأصل تساوى الصفر فى نهاية العمر الإنتاجى المقدر للأصل،وأخذاً فى الإعتبار أن المراجع ليس خبيراً أو متخصصاً فى كل الأصول فيمكن أن يقبل الآراء والنتائج التى يصل إليها فنيون المنشأة بشرط أن يشير فى تقريره إلى إعتماده على الشهادات المقدمة منهم وأن يقوم بفحص تلك الشهادات للتأكد من النواحى التالية :

- أن معدلات الإهلاك المحددة بواسطة الفنيين هى التى تطبق بالنسبة لكل أصل .
- أن معدلات الإهلاك المحددة يعاد النظر فيها دورياً من آن لآخر لضمان كفايتها .
- ثبات المنشأة فى إتباع طريقة واحدة للإهلاك فى الفترات المالية المختلفة،إذ أن عدم إتباع طريقة واحدة للإهلاك يترتب عليه فساد المقارنات بين السنوات المتتالية وإذا تبين للمراجع قيام إدارة المنشأة بتعديل طريقة الإهلاك المعتاد إتباعها فعليه أن يشير إلى ذلك فى تقريره مع إبداء رأيه بخصوص إقتناعه أو عدم إقتناعه بمبررات ذلك التعديل .

وقد يواجع المراجع بعض الحالات تقومفيها الشركة بالمغالاة فى حساب الإهلاك السنوى بحيث يترتب على ذلك إهلاك الأصول دفترياً وقبل وقت طويل من نهاية عمرها الإنتاجى،وهنا يجب أن يقيم المراجع كل حالة على حدا،فقد يواجه المراجع حالات يتم فيها إهلاك الأصل دفترياً ويستمر فى الإنتاج ولكن بطريقة متقطعة وغير دائمة،وهناك حالات أخرى يتم فيها إهلاك الأصل دفترياً ويستمر فى الإنتاج بطريقة

منتظمة ولأعوام عديدة،وهذه الحالة الأخيرة هى التى تستحق الإهتمام لأنها تعنى أن تكلفة الأصل لم توزع بطريقة عادلة على السنوات المختلفة التى إستفادت من تكلفة الأصل،وأن هناك إحتياطى سرى قد تكون،وتقوم المعالجة الصحيحة لهذا الوضع على أساس إظهار ذلك الإحتياطى وإذا لم توافق الإدارة عى هذا الإجراء فعليه الإشارة إلى ذلك فى تقريره .

ثانياً: موقف مراجع الحسابات من الإهلاك من الناحية الشكلية

يجب أن يتأكد المراجع من أن قيمة الإهلاك قد حملت على حساب الأرباح والخسائر،وأن الأصول الثابتة تظهر فى قائمة المركز المالى بتكلفتها الأصلية مخصوماً منها مخصص الإهلاك المكون من تاريخ شرائها حتى تاريخ إعداد القائمة

أسئلة ومشكلات محاسبية على الفصل الثالث

أولاً: الأسئلة نظرية

س١: أذكر طرق تحديد الربح المحاسبى؟

س٢: وضح مساوئ الخلط بين النفقات الإيرادية والرأسمالية وموقف مراقب الحسابات منها؟

س٣: وضح مفهوم الإهلاك والعوامل التى تؤثر فى حسابه بإختصار؟

س٤: أذكر الطرق المستخدمة فى حساب الإهلاك مفترضاً أرقام من عندك؟

س٥: وضح المعالجة المحاسبية للإهلاك فى الدفاتر والسجلات المحاسبية؟

س٦: أذكر الفرق بين الإهلاك والصيانة للأصول الثابتة؟

س٧: وضح موقف مراجع الحسابات من الإهلاك؟

ثانياً: مشكلات محاسبية

مشكلة رقم (١) (نفقات إهلاك الآله)

بلغ رصيد حساب الآلات فى دفاتر إحدى المنشآت٩٠٠٠٠جنيه،وقد قررت المنشأة إزالة هذه الآلات وإحلال آلات جديدة محلها وبلغت تكاليف الإزالة والهدم٦٠٠جنيه – وباعت بعض أجزاء منها بمبلغ ٣٦٠٠جنيه – وإختارت من بين تلك الأجزاءما قيمته٢٤٠٠جنيه – رأت إستخدامها فى الآلات الجديدة،وبلغ ثمن الآلات الجديدة٣٠٠٠٠جنيه،ومصاريف تركيبها ٦٠٠جنيه .

المطلوب: تصوير حساب كل من الآلات القديمة والآلات الجديدة .

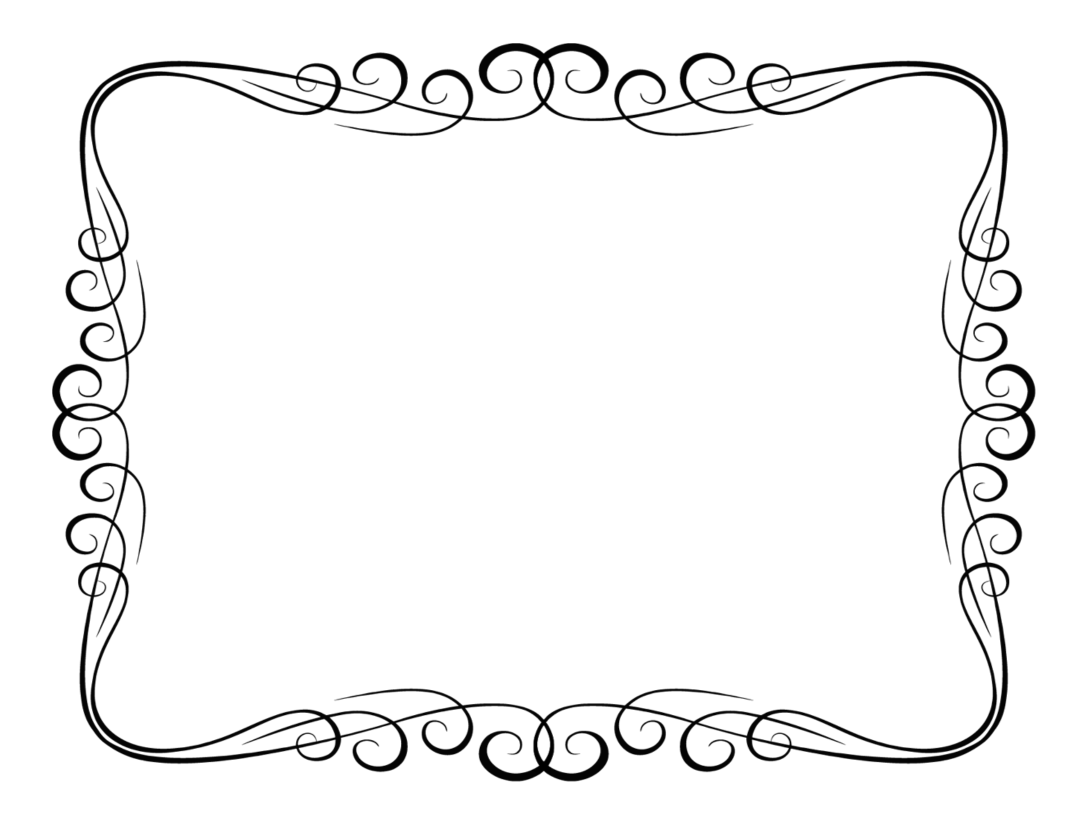
مشكلة رقم (٢) (مبادلة الأصول)

إشترت إحدى المنشآت سيارة فى أول يناير٢٠١٠ بمبلغ٤٠٠٠ جنيه وقررت إستهلاك قيمتها على أربع سنوات (بفرض عدم وجود نفاية) .

ولكنها فى يناير ٢٠١٥ رأت إحلال سيارة جديدة بدلاً منها أكثر طاقة وكفاية ،وإتفقت مع المورد على تسلم السيارة القديمة مقابل خصم١٤٠٠ جنيه من ثمن السيارة الجديدة وقدرة ٦٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أن الثمن السوقى الحقيقى للسيارة القديمة فى تاريخ الإحلال بلغ ٨٠٠ جنيه .

<u>المطلوب:</u> تصوير حساب كل من السيارة القديمة والسيارة الجديدة فى دفاتر المنشأة .



الفصل الرابع

شكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية

أهداف الفصل:

الفصل الرابع
مشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية

تمهيد :

تعد صفقات التجارة الإلكترونية إحدى ظواهر الأقتصاد الرقمى،كنتاج لثورة تكنولوجيا المعلومات،حيث يتوقع لها أن تتعاظم حجمها عالمياً ومحلياً،فأصبحت حقيقة وظاهرة إقتصادية تضم عمليات البيع والشراء والتفاوض وعقد الصفقات وتوزيع السلع والخدمات،مما جعلها نشاطاً تجارياً إليكترونياً كاملاً يتم وينفذ من خلال شبكة المعلومات الدولية (الإنترنت)،مما يترتب عليها :

١- إختفاء الوجود المادى للمنشأة التى تقدم الخدمة أو السلعة .
٢- إختفاء فكرة المنشأة الدائمة التى تقوم بحصر كثير من هذه المعاملات .

مما يترتب عليها أن تصبح كافة أدلة الإثبات المستندية الورقية التقليدية لا وجود لها،وتحل محلها المستندات الإلكترونية غير المرئية أيضاً،مما يعقد عملية التحاسب الضريبى للدخل الناتج عن تلك الصفقات،لغياب أسس القياس للدخل الضريبى،ويزيد فجوة التهرب الضريبى .

ولعرض هذه المشكلات نتناول فى هذا الفصل مفهوم التجارة الإلكترونية وأنواعها ومشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية،والإجراءات المقترحة لعلاج هذه المشكلات .

أولاً: مفهوم صفقات التجارة الإلكترونية وأنواعها

تعددت التعريفات المختلفة للتجارة الإلكترونية نظراً لحداثتها وتطورها السريع المستمر،حيث عرفها أحد الباحثين بأنها "إحدى الأساليب والنظم الحديثة فى إتمام وتنفيذ المعاملات والصفقات التجارية،مما يغير من طبيعة العلاقات التنفيذية بين

أطراف الصفقة،وذلك فى كل من السلع والخدمات المرتبطة بالمبادلات التجارية التى تتم عبر شبكة الإنترنت،ولذلك فإنها تنفيذ كل ما يتصل بعمليات شراء وبيع البضائع والخدمات والمعلومات عبر شبكة الإنترنت،والشبكات التجارية العالمية الأخرى،أى أن التجارة الإلكترونية تعنى عقد الصفقات بين البائع والمشترى دون أن ينتقل أحدهما إلى الآخر .

وفى تعريف آخر لأحد الباحثين حيث عرف التجارة الإلكترونية بأنها "عملية تصميم وتنفيذ شراء وبيع السلع والخدمات وتبادل البيانات والمعلومات والخبرات عبر شبكة الإنترنت،وذلك من خلال العديد من الوسائل الإلكترونية المتقدمة كتبادل البيانات الإلكترونياً،والبريد الإلكترونى،والكاميرا المتقدمة التى تتيح التخاطب الفورى وعقد الإجتماعات والمؤتمرات من خلال الشبكات الإلكترونية وأجهزة الفيديو المتقدمة التى توفر إمكانية نقل الأحداث بالصوت والصورة (الفيديو كونفرنس) .

هذا وقد عرفت منظمة التجارة العالمية التجارة الإلكترونية بأنها " مجموعة متكاملة من عمليات عقد الصفقات وتأسيس الروابط التجارية وتوزيع وتسويق وبيع المنتجات عبر وسائل إلكترونية .

أنواع الصفقات التجارية الإلكترونية

يمكن تقسيم الصفقات الإلكترونية إلى فئتين أساسيتين :

الفئة الأولى:

تمثل تلك المنتجات التى يتم إتمام صفقاتها إلكترونياً بالكامل فى جميع المراحل منذ الإعلان عنها حتى الإنتهاء من تسليم السلعة أو أداء الخدمة،بما فى ذلك إتمام سداد قيمتها عن طريق وسائل الدفع الإلكترونية .

وتتضمن هذه الفئة كافة السلع والخدمات التى يمكن تحويلها على شكل بيانات ومعلومات رقمية ومن أمثلتها برامج الكمبيوتر والألعاب والأفلام والموسيقى وخدمات الإستشارات والإستفسارات وغيرها،وهى تمثل ما يطلق عليه السلع غير الملموسة أو السلع الإفتراضية .

الفئة الثانية:

وهى تتمثل فى المنتجات التى تتم صفقاتها إلكترونياً بشكل جزئى،أى خلال مرحلة أو مرحلتين فقط من مراحل إتمام الصفقة،ولكن لإستحالة أو لصعوبة تحويلها إلى ملفات إلكترونية أو بيانات رقمية فإنه يتم تسليمها بالطرق التقليدية وعبر المنافذ الجمركية العادية إذا كانت تنتقل من بلد إلى آخر .

والفئة الأولى من الصفقات الإلكترونية هى التى تؤثر سلبياً على الدخل الحومى من إيراد الضرائب حيث أن هذه المنتجات يتم تبادلها فى شكل رقمى مما يبعدها عن يد السلطات الضريبية فلا تتمكن من فرض الضريبة عليها .

ثانياً:مشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية

وتتمثل هذه المشكلات فى الآتى :

(ا) عدم توافر معايير محاسبية ملائمة لطبيعة نشاط التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبى عنها،والتى من خلالها يتم الآتى:

أ- تحديد أسلوب قياس الدخل الضريبى الملائم لطبيعة صفقات التجارة الإلكترونية

تندرج أساليب قياس الدخل الخاضع للضريبة بين الأساس الفعلى والحكمى والثابت،حيث يستطيع الفاحص الضريبى إستخدام أى من هذه الأساليب كأساس فى تحديد الدخل الخاضع للضريبة من صفقات التجارة الإلكترونية،وتتأثر دقة قياس الدخل الضريبى لهذه الصفقات بإختيار أسلوب القياس الملائم لها،وتنحصر المشكلة فى هذه الحالة فى الصعوبات التى تواجهها الإدارة الضريبية فى الوصول إلى قيم الصفقات الفعلية التى تتم عبر شبكة الإنترنت وفقاً للأساس الفعلى،وكذلك قدرة هذه الإدارة فى تحديد التقديرات التى يبنى عليها قياسه الحكمى أو الثابت .

ولذلك فإن تحديد أسلوب القياس الملائم لطبيعة هذه الصفقات يجب أن يتم من خلال معيار محاسبى ملائم يسهل تطبيقه فى ظل الطبيعة المتغيرة لهذه الصفقات،مما يساعد فى تحديد الدخل الضريبى الناتج منها،ويؤدى إلى دقة وموضوعية هذا القياس .

ب- تحديد أسلوب الفحص الضريبى الملائم لطبيعة صفقات التجارة الإلكترونية

على الرغم من إنتشار التجارة الإلكترونية فى الآونة الأخيرة إلا إنها مازالت تعد مجالاً جديداً للنشاط الجارى،وبحاجة إلى بذل الجهود من قبل الجهات المختصة لإصدار معايير محاسبية ملائمة لطبيعة هذا النشاط فى مجال التحاسب الضريبى،خاصة وأن أسلوب الفحص الضريبى للصفقات التى تتم من خلال هذا

النشاط لم يتم تحديده بعد بصورة قاطعة،هذا ويواجه الفاحص الضريبى العديد من المشكلات عند مراجعة البيانات التى يتم تشغيلها إلكترونياً،ومنها :

١. **إختفاء المستندات والسجلات وتعذرقراءتها بدون إستخدام الحاسب الإلكترونى**،حيث يؤدى ذلك إلى أحداث تغييرات جذرية فى تصميم الملفات والسجلات،وفى طرق تخزين البيانات،مما يصعب على المراجع أو الفاحص قراءتها بالطريقة العادية .

٢. **غياب الدروة المستندية**،حيث أدى التبادل الإلكترونى للبيانات من خلال تشغيل العمليات المرتبطة بالشراء والبيع إلكترونياً إلى خلق تحدياً جديداً أمام الفاحص الضريبى،وذلك لما يلى :
   أ- غياب الدورة المستندية تماماً .
   ب- عدم الفصل بين المهام المختلفة .
   ج- تغيير الأساليب التى تستخدمها المحاسبة والمراجعة فى الفحص الضريبى،وتعذر إستخدام الفحص التقليدية .

٣. **دمج المهام وعدم الفصل بين الإختصاصات**،حيث يعتبر الفصل بين الوظائف أحد المقومات الأساسية لنظام الرقابة الداخلية فى ظل التشغيل اليدوى،فأساس نظام الضبط الداخلى هو تقسيم العمل وتحديد الإختصاصات،حتى يمكن التقليل من فرص أرتكاب الغش أو حدوث التلاعب،أما فى ظل النظم الإلكترونية يمكن القيام بعدة عمليات متتابعة فى وقت واحد وبإشراف موظف معين أو قسم معين،مما يؤدى إلى تلاشى أحد مقومات الرقابة الداخلية،ولا سبيل إلى تلاقى ذلك إلا بإتباع أساليب الفحص الحديثة .

٤. **تغيير نمط وإعداد التقارير والقوائم المالية**،حيث يمكن إستخدام التقارير فى حينه،وفى أقل وقت ممكن وبتفصيلات أكثر مما كان عليه الحال فى ظل النظم اليدوية التى تتطلب وقتاً لإستخراج التقارير والقوائم المالية .

وإختلاف الدخل الخاضع للضريبة من هذه الصفقات،ولذلك فإن إختيار أسلوب الفحص الضريبى الملائم لطبيعة نشاط التجارة الإلكترونية يؤدى إلى دقة قياس الدخل الضريبى للصفقات الخاصة بهذا النشاط،وهذا لن يحدث إلا من خلال توافر معيار محاسبى ضريبى،مما يساعد فى إختيار أسلوب الفحص الملائم لطبيعة هذا النشاط .

(٢) صعوبة تحديد الإيرادات المحققة من صفقات التجارة الإلكترونية للأسباب التالية :

أ- سهولة التهرب الضريبى من عوائد صفقات التجارة الإلكترونية من خلال تبادل السلع والخدمات (غير المنظورة) إلكترونياً :

تخلق التجارة الإلكترونية ظروفاً أفضل أمام الممولين للتهرب الضريبى من عوائد التجارة الإلكترونية،وذلك من خلال بيع وشراء بعض السلع والخدمات غير المنظورة (غير الملموسة)،والتى تتم إلكترونياً بالكامل فى جميع مراحلها منذ الإعلان عنها وحتى الإنتهاء عن تسليم السلعة أو أداء الخدمة وسداد قيمتها عن طريق وسائل الدفع الإلكترونية .

هذا وتشمل السلع والخدمات غير المنظورة: برامج الكمبيوتر والألعاب والأفلام والموسيقى وخدمات الإستثارات والإستفسارات والكتب وغيرها،حيث كانت هذه المنتجات قبل ظهور التجارة الإلكترونية تشحن مادياً عبر وسائل حاملة مثل الأقراص المضغوطة والأسطونات والشرائط،ويتم نقلها مادياً عبر الحدود،مما يخضعها لرسوم الوارد،أما الآن بعد ظهور التجارة الإلكترونية أصبحت هذه المنتجات ترسل عبر ملفات بيانات من خلال شبكات فعلية،وبالتالى تعبر عدد هائل من الحدود،ثم تحمل البيانات عبلا وسيلة حامله أو تطبع أو تخزن على الحاسب،كما يمكن إرسالها إلى أفراد للإستهلاك المباشر أو لتوزيعها من خلال تجار التجزئة،مما يؤدى إلى سهولة التهرب الضريبى من عوائد هذه التجارة،وصعوبة تحديدها فى ظل تهرب الممولين من إخضاع هذه العوائد للضريبة .

ب- صعوبة تتبع وحصر وتحديد صفقات التجارة الإلكترونية

تواجه الإدارات الضريبية صعوبة بالغة فى تتبع وحصر وتحديد صفقات التجارة الإلكترونية،ويرجع السبب فى ذلك إلى ما يلى :

١. إن شبكة الإنترنت لاتعمل من خلال جهاز مركزى أوإطار تنظيمى بحيث يمكن مراقبته أو السيطرة عليه

حيث أن الإنترنت ليس له وجود أو موقع مادى يمكن الإستدلال عليه بسهولة،كما لا يمكن لمستخدمى الإنترنت التعرف مسبقاً على ما يبحثون عنه من معلومات،ويتعذر عليهم بالتالى الرقابة والسيطرة عليه،فضلاً عن ذلك فإن الصفقات تبرم بين طرفين أو أكثر يقيمون فى دولة واحدة أو فى دول مختلفة دون أن يولى الإنترنت إهتماماً بالحدود الإقليمية للدول،وتخلق هذه الخاصية صعوبات بالغة للإدارة الضريبية فى تتبع هذه الصفقات وتحديد إطرافها،ومضمونها والدول التى لها السيادة الضريبية على الدخل المحقق منها .

٢- عدم إمكاينة الربط بين العنوان الذى تتخذه المنشأة على الحاسبات الإلكترونية والحقيقة

قد يفيد العنوان على الإنترنت،أو أسم الموقع أو النطاق فى التعريف بالممول عن طريق هذا الأسم،إلا إنه قد لا يفيد شيئاً يدل على صلة الحاسب بالعنوان الحقيقى على الإنترنت،ومع الحاسب المرتبط به .

وهذا يعنى عدم وجود وسائل للتحقق من شخصية مستخدمى الحاسب الإلكترونى،حيث أن أدلة تحقيق شخصية مستخدمى الإنترنت تكون ضعيفة جداً،نظراً لأن العنوان على شبكة الإنترنت (أو إسم الحقل) هو الذى يظهر فقط من هو المسئول عن حفظ ذلك الأسم،فى حين أن هذا العنوان لا يمكن ربطه بجهاز الحاسب الإلكترونى ومستخدم الإنترنت،أو حتى يستدل على موقع الحاسب الإلكترونى .

٣- إفتقاد الرقابة والتسجيل لمعاملات وصفقات التجارة الإلكترونية

يلاحظ أنه عند التعامل مع الإنترنت يمكن بسهولة إتصال أى جهاز حاسب بشبكة الإنترنت،وذلك دون الحاجة لإشتراطات التسجيل المسبق لدى جهات معينة على الرغم من صعوبة تحقيق ذلك،كما أنه من السهل أيضاً دون أية قيود إدارية – أن تنتقل المواقع على الإنترنت من أشخاص إلى أخرين،مما يصعب من عملية تتبع المسيطرين على هذه المواقع أو المستفيدين منها،ومن ثم يصعب تحديد الجهات التى تقوم بإتمام صفقات التجارة الإلكترونية عبر شبكة الإنترنت،والتى على أساسها يصعب تحديد الإيرادات المحققة منها .

٤- عدم وجود مسار لمراجعة الصفقات التى تتم عبر شبكة الإنترنت الدولية

تواجه السلطات الضريبية العديد من المشكلات المرتبطة بصفقات التجارة الإلكترونية،ومنها حصر المجتمع الضريبى لهذه الصفقات،وصعوبة تتبع وفهم المعاملات التى تتم عبر شبكة الإنترنت الدولية،وذلك نتيجة للتغيرات فى نظم الرقابة المحاسبية بسبب عدم وجود المستندات والدفاتر والسجلات بصورتها التقليدية،حيث تحل محلها الملفات المخزنة على وسائل التخزين الحديثة مثل الأقراص المدمجة

٥- تعـرض صـفقات التجـارة الإلكترونيـة لمخـاطر التبـادل الإلكترونـى للبيانات

تمر عملية نقل وتداول بيانات الصفقات عبر شبكة الإنترنت بمراحل عديـدةتتمثل فى إرسال البيانات،ثم ترجمتها إلى التنسيقات المعتمدة،تخزينها ثم أخيراً إستلامها بواسطة الجهات المعنية،وقد تتعرض الصفقات أثناء هذه المراحل لبعض المخـاطر مثل فقدان بعض البيانات أو التحريف أو التعديل فيها،أو مضاعفتها أو عدم إرسال الرسالة من الأصل .

٦- عدم وجود أى وثائق للدفع مقابل صـفقات التجـارة الإلكترونيـة حتـى يمكن تتبعها

إن إستخدام نظم وسائل الدفع الإلكترونى بمـا فـى ذلـك النقـود الرقميـة والأمـوال الإلكترونية التى تتم خارج قنوات البنوك المعتادة تؤدى إلـى صـعوبة تتبـع صـفقات التجـارة الإلكترونيـة مقارنـة بالعمليـات التقليديـة،كما أن النقـد الإلكترونـى يسـتخدم للسداد والدفع دون تسجيله فى دفـاتر محاسـبية،ودون أن يكـون هنـاك دليـل إثبـات ورقى .

٧- صـعوبة تحديـد هويـة الممـولين مـن المشـتغلين فـى أنشـطة التجـارة الإلكترونية

يزيد الإنترنت من صعوبة تحديد هوية الأفراد أو الشركات العاملـة فـى الأنشـطة الإلكترونيـة الخاضـعة للضـرائب،إذ أن تحديـد الموقـف الضـريبى الممـول وتقـدير الضريبة وتحصيلها يتطلـب أن تطلـع الإدارة علـى البيانـات الضـرورية التـى تلائـم تطبيق الضرائب على الدخل أو على المبيعات الضريبية أو غيرها .

(٣) عدم توافر أدلة إثبات ملائمة لنشاط التجارة الإلكترونية للتحقـق مـن صـحة هـذا النشاط والدخل المحقق منه

تمثل أدلة الإثبات فى معاملات التجارة الإلكترلاونية إحـدى التحـديات أمـام الفكـر الضريبى،حيث لا تتوافق أدلة الإثبات العصرية الناتجة عن هـذا النشـاط الإقتصـادى الحديث الـذى يـتم فـى محيط الإلكترونيـات وشـبكات الإتصـال مـع عناصـر الإثبـات الموجودة فى أغلب النظم القانونيـة الموجـودة لـدى مختلـف دول العـالم فـى الوقـت الراهن،حيث أنـها تعتمـد علـى الأدلـة الماديـة الملموسـة التـى لا تـتلاءم مـع نوعيـة القضايا التى يمكن أن تنشأ من خلال التجارة الإلكترونية .

ففى ظل نشاط التجارة الإلكترونية تختفى أدلة الإثبات المادية المتوفرة فى نشاط التجارة التقليدية،وتحل محلها الأدلة الإلكترونية التى يصعب معها التحقق من صحة هذا النشاط والدخل المحقق منه،ويرجع السبب فى ذلك إلى ما يلى :

(أ) إختفاء الدليل المادى،حيث تختفى المستندات والدفاتر والسجلات الورقية وتحل محلها الملفات المخزنة على وسائط التخزين الحديثة مثل الأقراص المدمجة Compact disks (CD)،وأقراص الفيديو الرقمية (DVD) Digital Video Disk .

(ب) تعرض أدلة الإثبات الإلكترونية ووسائل الحصول عليها لمخاطر التعامل مع تكنولوجيا المعلومات: مثل التحريف والتدمير والإختفاء للبيانات والمعلومات سواء عند تشغيلها أو نقلها أو الإحتفاظ بها،مما يؤدى إلى حدوث عمليات الغش والتلاعب فى برامج الحاسب الإلكترونى أو ملفات البيانات أو نظم تشغيلها،وصعوبة إكتشاف ذلك،إن الدليل الإلكترونى يفتقد للضمانات القانونية التى تكفل الحماية الكافية لكل المتعاقدين عبر شبكة الإنترنت الدولية،وذلك للأسباب التالية :

١. صعوبة الإثبات المادى فى التوقيع الإلكترونى لمعاملات التجارة الإلكترونية،ومدى الحجية القانونية لهذا التوقيع أمام القانون والقضاء .
٢. عدم توافر الضمانات القانونية المتعلقة بشخصية المتعاقدين،والتى تكفل صيانة الحقوق وحماية المصالح للأطراف المتعاملة عبر الشبكة المفتوحة (الإنترنت) كأن يكون أحد المتعاملين ناقص الأهلية أو المختلين أو المفلسين .
٣. إن وسائل الإثبات فى القوانين الحالية لها ضوابط محددة،ولا يدخل فى نطاقها عقود التجارة الإلكترونية وإثبات توقيعات المتعاقدين إلكترونياً .

(٤) غياب الأسس والمبادئ المحاسبية المرتبطة بمدى تحقق الإيراد فى حالة صفقات التجارة الإلكترونية

يعتبر قياس الإيراد وتحققه من المشكلات المحاسبية الهامة التى أفرزتها التجارة الإلكترونية لما لها من أبعاد متشابكة ومتداخلة فى نفس الوقت،وذلك لوجود أخطاء ناجمة عن إستخدام هذه التجارة .

ويختلف تحقق الإيراد فى ظل معايير المحاسبة التقليدية عنه فى مجال التجارة الإلكترونية،حيث فى مجال المحاسبة التقليدية يمكن أن يتحقق الإيراد عند بيع

السلعة أو تقديم الخدمة بصرف النظر عن قبض الثمن وتحصيله،لكن فى التجارة الإلكترونية يمكن أن يتم إبرام العقد فى بلد وتأدية الخدمة فى بلد ثان وإصدار الفاتورة فى بلد ثالث وقبض الثمن فى بلد رابع وهكذا .

ولذلك تنطبق المبادئ التقليدية على التجارة الإلكترونية،حيث أنها غير منظورة،وتتم فى كل لحظة بلايين الصفقات دون ملاحظتها،وبالتالى ضياع الملايين على الحصيلة الضريبية فى البلاد .

هذا وتظهر العديد من التساؤلات المرتبطة بمدى تحقق الإيراد من صفقات التجارة الإلكترونية فى الحالات التالية :

أ- هل يتحقق الإيراد بمجرد التعاقد على الصفقة من خلال ومضة إلكترونية ؟
ب- هل يتحقق الإيراد بمجرد التعاقد على الصفقة وسداد قيمتها الكترونياً ؟
ج- هل يتحقق الإيراد بمجرد إستلام الصفقة وسداد قيمتها إلكترونياً؟

وفى هذا الصدد تثور بعض المشكلات فى تحديد قيمة الصفقة والدخل الناتج عنها،وذلك فى الحالات التالية :

- **عند رد السلعة أو الخدمة بالكامل وإلغاء الصفقة بالكامل .**
- **عند رد جزء من الصفقة فقط .**

وفى هذا الصدد تؤكد إحدى الدراسات السابقة أن هناك نسبة تتراوح ما بين ٣٠٪،٤٠٪ من المبيعات التى تتم عن طريق الكتالوجات المعروضة عبر الإنترنت يتم ردها للشركة لعدم مطابقتها للمواصفات المعلن عنها،مما قد يكون له الأثر على ربحية الشركة وقابليتها للنمو والإستمرار وبالتالى على المنافسة وعلى حصتها فى السوق،ويرى الباحث أن قيمة الدخل المحقق من صفقات التجارة الإلكترونية تختلف فى كل حالة من الحالات السابقة،خاصة فى ظل عدم توافر مبادئ محاسبية يمكن من خلالها تحديد أسس تحقق الإيراد لهذه الصفقات .

(٥) صعوبة تحديد قيمة التكاليف الواجبة الخصم من عوائد صفقات التجارة الإلكترونية

تظهر العديد من المشكلات التى تواجه الإدارة الضريبية عند تحديد قيمة التكاليف صفقات ومعاملات التجارة الإلكترونية،ومن هذه المشكلات ما يلى :

أ- صعوبة تحديد تكاليف تأسيس المتجر الإفتراضى،والتى تضم تكاليف إنشاء موقع إلكترونى،مثل تكاليف تسجيل الأسم الخاص بهذا الموقع وكافة المتطلبات التى يحتاجها هذا المتجر .

ب- صعوبة تحديد التكاليف التسويقية الإلكترونية،خاصة وإنها تختفى ظل إستخدام شبكة الإنترنت الدولية .

ج- صعوبة تحديد تكاليف تحسين وصيانة الأنظمة الإلكترونية،والتى يصعب تحديدها فى ظل عدم التأكد .

هذا ويرجع السبب فى تلك المشكلات إلى وجود عدد من العوامل التى لا يمكن إغفالها عند تقدير الإحتياجات لبناء المتجر الإفتراضى وهى :

١. عدم القدرة على تحديد التكلفة الفعلية بسب تغير الأسعار،وإختلاف أسعار البرامج المطلوبة لبناء المتجر الإفتراضى .
٢. عدم القدرة على تحديد العائد المتوقع .
٣. سرعة التطور الفنى فى مجال الحاسب وإستخداماته .

ويرى الباحث أن تقدير التكلفة الفعلية لإنشاء متجر إلكترونى (إفتراضى) تتوقف على مجموعة من العوامل المتغيرة مثل تغير الأسعار وإختلاف أسعار البرامج،وتقدير الإحتياجات الأخرى التى تتطلب وقتاً كافياً ودراسة كاملة عن الأهداف الحالية والمستقبلية وحجم الأعمال المتوقعة خلال المراحل المختلفة،وتقدير هذه الإحتياجات من الأجهزة والبرامج،الأمر الذى يؤدى إلى صعوبة تقدير هذه التكاليف بدقة،ويؤثر بشكل مباشر على الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية التى تتم عبر هذه المتاجر،وذلك نظراً لتفاوت تحديد هذه التكاليف من متجر لآخر .

(٦) صعوبة تحديد الدولة التى لها الحق فى فرض الضريبة على دخل صفقات التجارة الإلكترونية فى ظل المبادئ والنظم الضريبية الحالية

حيث أن أطراف التبادل التجارى غالباً ما تكون خارج الدولة،أو حتى عندما يقيمون فى دولة واحدة،فإن هناك صعوبة على الدولة فى السيادة الضريبية على المعاملات التجارية التى تتم عبر شبكة الإنترنت،خصوصاً فى حالة تشعب أطراف المعاملة،مما يؤدى إلى إنخفاض الحصيلة الضريبية،وبدراسة المبادئ والنظم الضريبية الحالية يتضح مدى قصورها فى تحديد سيادة الدولة التى لها حق فرض

الضريبة على دخل صفقات التجارة الإلكترونية،والتى من خلالها يتم تحديد الدخل الضريبى لهذه الصفقات،وفيما يلى أهم نواحى هذا القصور :

أ- قصور مبدأ الإقليمية الضريبية فى فرض الضريبة على دخل صفقات التجارة الإلكترونية

حيث يقضى أنه لفرض الضريبة على الدخل يتعين أن يتحقق الإيراد مصدر الدخل داخل الدولة التى يقيم فيها المستفيد "البائع" سواء تم ذلك عن طريق عائد مادى للمنشأة فى هذه الدولة،أو وكيل له سلطة إبرام العقود أو عن طريق تكامل الدورة التجارية من شراء أو بيع .

وبالنسبة للصفقات التى تتم من خلال شبكة الإنترنت الدولية،قد لا تتحقق أى من تلك العناصرالسابقة،عندما تكون المنشأة البائعة مقيمة فى الخارج،وليس لها تواجد مادى فى الدولة الأخرى،وهنا لا تستطيع الدولة أن تطالب بالضريبة على الدخل المتحقق من مصادرداخلها،مما يعنى صعوبة تحديدالدخل الضريبى لهذه الصفقات .

ب- قصور مبدأ عالمية الإيراد فى فرض الضريبة على دخل صفقات التجارة الإلكترونية

حيث يقضى هذا المبدأ أنه لفرض الضريبة على الدخل يتعين أن يكون الممول مقيماً فى الدولة أو ينتمى لجنسيتها بصرف النظر عن مكان تحقق الإيراد،إلا أن تطبيق هذا المبدأ فى حالة التجارة الإلكترونية لن يمنع إمكانية التهرب الضريبى عن طريق عقد الصفقات التى تتم خلالها،حيث يستطيع الممول أن يعقد الصفقة فى دولة لا يقيم فيها أو لا يحمل جنسيتها .

(٧) قصور النظم الضريبية الحالية فى إصدار التشريعات الضريبية الملائمة لصفقات التجارة الإلكترونية

على الرغم من الجهود المبذولة من قبل المنظمات الدولية المحلية،إلا أن النظم الضريبية الحالية فى معظم دول العالم مازالت تتعامل ضريبياً من خلال الضريبة التى تقتصر على معاملات التجارة التقليدية،والتى أصبحت لا تواكب صفقات ومعاملات التجارة الإلكترونية،ويؤدى هذا القصور إلى إحتمال ظهور مشكلة الإزدواج الضريبى على دخل صفقات التجارة الإلكترونية،حيث من حق الدولة التى يعمل فيها الممول أن تفرض الضريبة على الدخل المحقق،وفى ظل التجارة الإلكترونية فقد أدى هذا الوضع إلى إحتمال حدوث إزدواج ضريبى على الصفقة الواحدة لأن دولة مصدر الدخل تى أن له الحق فى فرض الضريبة على الدخل،فى حين ترى دولة المواطن أن لها الحق فى فرض الضريبة،وقد يؤدى ذلك فى النهاية إلى تقلص حجم التجارة الإلكترونية .

ثالثاً: الإجراءات المقترحة لعلاج مشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية

وتتمثل هذه الإجراءات فى الآتى:

١) تطويرالتشريعات الضريبية للدول لصياغة نموذج ضريبى يمكنها من تحديد سيادتها على الدخل المحقق من الصفقات التى تتم من التجارة الإلكترونية عبرالإنترنت ،لا يتقيد بالتعريف المعمول به حالياً للمنشأة الدائمة،وإشتراط الوجود المادى،أو ضرورة توافر مبدأ إقليمية الضريبة،أو مبدأ عالمية الإيراد،كأساس لفرض الضريبة على المعاملات الدولية .

إذ أن هذه التعاريف والمبادئ لم تعد ملائمة لفرض الضرائب على الدخل فى عصر تطورت فيه وسائل الإتصالات إلى درجة مذهلة،بحيث يمكن إبرام الصفقات فى أى وقت وفى أى مكان بدون حدود معينة .

٢) إجراء تعديل فى الإتفاقيات الضريبية المبرمة للحد من الإزدواج الضريبى الدولى،أو صياغة نماذج إتفاقيات جديدة تسمح بتبادل المعلومات على نطاق واسع بشأن الصفقات التى تتم من خلال التجارة الإلكترونية عبر شبكة الإنترنت،وتكشفها الدول المختلفة،لإمكان إستعمالها فى متتابعة هذه الصفقات .

٣) القيام بعمل شبكة موحدة لأجهزة الحاسب الإلكرتونى على مستوى مصلحة الضرائب العامة ومصلحة الضرائب على المبيعات ومصلحة الجمارك وربطها بشبكة الإنترنتالعالمية،والتنسيق الكامل بين هذه المصالح لتبادل المعلومات فيما بينها بالنسبة للصفقات التى تتم من خلال التجارة الإلكترونية عبر شبكة الإنترنت .

٤) العمل على إستفادة المصالح الضريبية من التطورات التكنولوجية والتقدم فى فنون الإتصالات لتحسين خدماتها الضريبية،بحيث يتم توفير آليات لدى هذه المصالح لتبادل المعلومات إلكترونياً بين المصلحة الضريبية والممولين،مما يساعد على تخفيض التكاليف وتوفير الوقت،وتمكين الممولين من فهم الضرائب ومعرفة طريقة حسابها،والمعلومات والمستندات التى يتعين تزويد المصالح الضريبية بها،مما يعمل على مكافحة التهرب من الضرائب .

وكذلك العمل على إنشاء مواقع لمصالح الضرائب على شبكة الإنترنت لتزويد الممولين بالمعلومات التى تنمى الوعى الضريبى وتعينهم على تقديم الإقرارات الضريبية .

٥) إعتبار ما يلى من الجرائم الجنائية التى تتعرض لها التجارة الإلكترونية :

أ- الإحتيال والغش المرتبط بالحاسب الآلى ويشمل الإدخال أو الإتلاف أو الطمس لبيانات أو برامج الحاسب الآلى،أو أية عوائق أخرى تؤثر فى مجرى معالجة البيانات،وتتسبب فى ضياع ملكية الشخص،أو إحداث خسارة إقتصادية له أو فقدان الحيازة،وذلك بقصد حصول الفاعل على نفع إقتصادى غير مشروع،له أو لغيره .

ب- التزوير المعلوماتى ويضم الإدخال،الإتلاف،المحو أو الطمس لبيانات أو برامج الحاسب،أو أية عوائق أخرى تؤثر فى مجرى معالجة البيانات،ترتكب بهذه الطريقة،أو فى مثل تلك الحالات يكون منصوصاً عليها فى التشريع الوطنى بوصفها جريمة تزوير،لو كانت قد إرتكبت بخصوص موضوع تقليدى لمثل هذه الجريمة .

ج- الإضرار بيانات وبرامج المعلوماتية ويشمل المحو،الإتلاف،التعطيل،أو الطمس غير المشروع لبيانات وبرامج المعلوماتية .

د- تخريب الحاسبات ويضم الإدخال،الإتلاف،المحو،أو الطمس لبيانات وبرامج الحاسب أو أى عائق آخر للنظم المعلوماتية بنية تعطيل وظيفة الحاسب،أو نظام الإتصالات .

و- الولوج غير المصرح به وهو إعتراض بدون وجه حق يتم عن طريق وسائل فنية للإتصال،تتجه نحو نظام معلوماتى أو عدة نظم أو شبكة إتصالات،حيث تعمل من خلال تواجدها داخل هذا النظام المعلوماتى أو مجموعة النظم الشبكية .

ز- إتلاف بيانات أو برامج المعلوماتية وهو الإتلاف غير المشروع لبيانات أو برامج المعلوماتية .

ي- التجسس المعلوماتى ويتدرج تحته الإقتناء عن طريق وسائل غير مشروعة أو الإفشاء أو النقل أو الإستعمال بدون وجه حق أو مبرر قانونى،كسر إقتصادى أو تجارى بقصد إحداث ضرر إقتصادى بحائز السر،أو بقصد الحصول على ميزة إقتصادية غير مشروعة سواء كانت للشخص ذاته أو لشخص آخر .

٦) متابعـــة عمليـــات التجـــارة الإلكترونيـــة لإتخـــاذ الإجـــراءات اللازمـــة لضبطها،وجمع التحريات الكاملة عن القائمين بها،وإذا ثبت وجود مخالفات لقـوانين الضـرائب يجـب أن تتخـذ الإجـراءات القانونيـة بإحالـة أصـحابها للنيابة،وتحصيل مستحقات الضرائب وسداد الغرامات .

٧) إيجاد أدلة ثبات عصرية قابلة للمراجعة والتحقق سـواء لمراقـب الحسـابات أو عند حدوث خلاف بين المتعاملين من خلال التجارة الإلكترونيـة،وهو مـا يتطلــب وضــع ضــوابط وقواعــد قانونيـــة مناسـبـة لرســائل التجـــارة الإلكترونية،كما يقترح أن تصدر نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية مـا يعرف بالـ "Web Trust" كدليل موثق على صدق المعلومات المنشـورة على مواقع التجارة الإلكترونية المصرية .

٨) دعم البنية الأساسية للمجتمـع الإلكترونـى مـن خـلال إنشـاء بنـك معلومـات النقل البحرى وربطه بشبكة "الإنترنت" وتطوير المواقع الخاصة بـالموانئ والمطـــارات المصـــرية لتتناســـب مـــع التغيـــرات العالميـــة فـــى مجـــال المعلومات،هذا بالإضافة إلى ضرورة قبول الجهات التى لها علاقة مباشـرة بالتبـادل التجـارى كالجهـات العاملــة فــى المـوانئ لإتمـام الإجـراءات إلكترونيـاً،مع دراسـة كـل القواعـد الإسترشـادية للحكومـات الأخـرى التـى أصدرها مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية بهذا الشأ، .

٩) إلـزام البنـوك والمؤسسـات الماليـة بضـرورة إخطـار مصـالح الضـرائب بالتحويلات المالية التى تتم عن طريقها بين المشروعات،سواء كان أطراف هذه التحويلات مقيمين داخل الدولة أو خارجها .

١٠) إلزام البنوك والمؤسسات المالية التى تتم عن طريقهـا التحـويلات الماليـة بين المشروعات سواء كان أطراف هذه التحويلات يقيمون داخل الدولـة أو خارجها – بأن تحجز نسبة معينة من هذه التحويلات تحت حساب الضريبة المستحقة،وتوريدها إلـى مصـلحة الضـرائب المختصـة خـلال خمسـة عشـر يوماً من تاريخ التحويل،بحيـث يجـب أن يقتـرن السـداد بتقـديم بيـان موقـع عليه من البنك أو المؤسسة المالية يوضح به نوع كل من هذه التحويلات .

كما يجب على كل بنك أو مؤسسة مالية تقوم بتحويل مبالغ ما بـين المشـروعات أن تكلف طالـب التحويـل بتقـديم بيـان موقـع عليـه منـه،يوضـح نوعيـة وقيمـة هـذه التحويلات وأسبابها،كما يتعين على البنوك والمؤسسـات الماليـة إخطـار مأموريـات الضرائب المختصة بهذا البيان .

١١) إلـزام الممـولين الخاضـعين للضـرائب علـى الـدخل،والمكلفين بتحصـيل الضريبة العامة على المبيعات،بضرورة تقديم الإقرارات الضريبية السنوية أو الشـهرية المقـررة طبقـاً للمـادة (٩١) مـن القـانون رقـم (١٨٧) لسـنة ١٩٩٣،والمـادة (١٢١) مـن القـانون رقـم (١٥٧) لسـنة١٩٨١،والمـادة (٢٦) مـن القـانون رقـم (١١) لسنة ١٩٩١،بحيث تكـون هـذه الإقـرارات متضمنة الصفقات التى تمت من خلال التجارة الإلكترونية والأرباح الناتجـة عنها،وأن تكون بنودها والوضائق المرفقة بهـا معتمـدة منمحاسـب قـانونى وفقـاً لأحكـام القـانون رقـم (١٣٣) لسـنة ١٩٥١،ومزيلـة بشـهادة مـن المحاسب بنتيجة الفحص،وأن الفحـص تـم طبقـاً لأسـاليب وأصـول وقواعـد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها .

وأن تعتبر إعتماد المحاسب لإقرار إقرار منه بأن صافى الربح الخاضع للضـريبة على الدخل،أو المبيعات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات قد حسبت بطريقـة سليمة،تتفق مع أحكام قانون الضرائب على الدخل،أو قـانون الضـريبة العامـة علـى المبيعات .

١٢) متابعة التحويلات الماليـة أو الإلكترونيـة أو عـن طريـق بطاقـات الإئتمـان التـى تـتم بـين المشـروعات الوطنيـة فيمـا بينهـا،أو التـى تـتم بينهـا وبـين المشروعات الأجنبيـة،وذلك عـن طريـق الإطـلاع علـى المسـتندات المؤيـدة لذلك لدى البنوك أو المؤسسـات الماليـة التـى تـم عـن طريقهـا إجـراء هـذه التحويلات،ومطابقتهـا بمـا جـاء بالإخطـارات الـواردة مـن هـذه البنـوك والمؤسسـات،وبما ورد بـالإقرارات المقدمـة مـن الممـولين والمكلفـين بالضرائب،وذلك بواسطة مأمورى الضرائب الـذين لهـم حـق الإطـلاع علـى هذه المستندات .

أسئلة على الفصل الرابع

س١: وضح مفهوم صفقات التجارة الإلكترونية وأنواعها؟

س٢: أذكر دور المعايير المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاط التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبى عنها؟

س٣: الأدلة الإلكترونية يصعب معها التحققمن صحة صفقات التجارة الإلكترونية،وضح ذلك؟

س٤: هناك صعوبة فى تحديد الدولة التى لها الحق فى فرض الضريبة على دخل صفقات التجارة الإلكترونية فى ظل الضريبية الحالية،وضح ذلك؟

س٥: أذكر المشكلات التى تواجد الإدارة الضريبية عند تحديد قيمة تكاليف صفقات التجارة الإلكترونية؟

س٦: وضح المقصود بمبدأ أقليمية الضريبة وعالمية الإيراد عند فرض ضريبة على دخل الصفقات الإلكترونية؟

س٧: أذكر الإجراءات المقترحة لعلاج مشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية؟

الفصل الخامس

محاسبة الموارد البشرية

<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:



- **مفهوم وأهداف محاسبة الموارد البشرية .**
- **أهمية ومزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية .**
- **طرق تقييم الموارد البشرية وإهلاكها .**
- **معرفة المعالجات المحاسبية للموارد البشرية**

الفصل الخامس

محاسبة الموارد البشرية

تمهيد :

مع تطور الفكر الإدارى وظهور نظرية العلاقات الإنسانية أصبح ينظر للمنظمة على أنها نظاماً إجتماعياً بالإضافة إلى أنها نظام فنى وأن هذا النظام يؤثر فيه ويكمله العنصر البشرى ويتطور الفكر الإدارى وظهور مفهوم أسلوب المشاركة بإعتبار المنظمة كيان متكامل يتفاعل معه العنصر البشرى وبدء النظر إلى أن العنصر البشرى عضو فى المنظمة أو مشارك فى عملياتها لذلك كان من الضرورى تنمية الموارد البشرية حتى يفهموا أهداف المنظمة .

وبعد ذلك ظهر إتجاه ينادى إلى ضرورة أن يتجه الفكر المحاسبى إلى دراسة وتحليل الأصول الإنسانية وإظهارها فى الحسابات الختامية للمنظمة.

ونتناول فى هذا الفصل طبيعة محاسبة الموارد البشرية من حيث مفهوم محاسبة الموارد البشرية وأهدافها وأهميتها ومزايا تطبيقها،وكرق تقييمها وطرق إهلاك الموارد البشرية،والمعالجات المحاسبية للموارد البشرية .

أولاً: طبيعة محاسبة الموارد البشرية

نتناول طبيعة محاسبة الموارد البشرية من خلال التعرف على مقهومهاوأهدافها وأهميتها ومزايا تطبيقها كما يلى :

١- مفهوم محاسبة الموارد البشرية

يوجد عدة تعريفات لمحاسبة الموارد البشرية نذكر تحديداً منها الآتى :

أ- تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية أنها عملية تحديد وقياس الموارد البشرية وإمداد الوحدات الإدارية المعينة بهذه المعلومات .

ب- تعريف (فلامهولز) عرفها بأنها عبارة عن عملية التعرف على الموارد البشرية وقياسها وتوصيل المعلومات المتعلقة بها للمختصين بإصدار القرارات وهى أيضاً تتضمن تحديد التكاليف التى تتحملها المشروعات مقابل جمع وإختيار وتوظيف وتأجير وتدريب الأصول البشرية وقياس قيمتها للمشروع .

ج- (شركة بارى) وهى أول من طبق محاسبة الموارد البشرية بأنها الخطوة الأولى نحو القياس الدقيق والإجراءات المحاسبية التى تمكن من إظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية .

د- يقول الدكتور وليد الحيالى فى كتابه مشكلات محاسبة معاصرة أرى أنه يمكن تعريف محاسبة الموارد البشرية بأنها عملية تجديد قيمة الموارد

البشرية ومعرفة كيفية معالجتها ومن ثم التعرف على التغيرات التى تطرأ عليها لإظهار القيمة الحقيقية للأصول الإنسانية وإمداد الأطراف المعنيه بهذه المعلومات .

٢- أهداف محاسبة الموارد البشرية

أ- توفير معلومات عن كيفية إستخدام الأصول البشرية للمنشأة .

ب- المساعدة على إصدار قرارات سليمة للمنشأة مبنية على معلومات دقيقة عن الأصول البشرية .

ج- إيجاد طرق قياسية يعتمد عليها فى معرفة تكلفة الموارد البشرية .

ح- تنظيم إستخدام موارد المنشأة البشرية .

د- مساعدة الإدارة فى التخطيط والرقابة على إستخدام الموارد البشرية .

٣- أهمية محاسبة الموارد البشرية

أ- المفكر والمنفذ فى أى منشأة هم البشرالذى يتولون أعمال الإدارة والتنفيذ .

ب- أصبح للعنصر البشرى علاقة وثيقة فى إرتفاع أو إنخفاض القيمة السوقية لأسهم الشركات .

ج- الأصول البشرية تعتبر من أهم أصول المنشأة .

٤- مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية

أ- تضخم المركز المالى للمنظمة عند إستخدامها الأصول البشرية مما يوحى بزيادة ثقلها فى السوق .

ب- ثقة المقرضين وتشجيعهم على إعطاء المنشأة قروض طويلة الأجل بضمان الأصول التى تضخمت بزيادة الأصول البشرية .

ت- إظهار إيجابيات فى جميع نسب التحليل المالى الذى يمثل البسط فيها صافى الأرباح أو أصول المنشأة .

ث- تساعد محاسبة الموارد البشرية على قيام المنشأة بالمسئولية الإجتماعية تجاه الموظفين .

ج- تحويل النظر إلى العاملين من أنهم عبء إلى أنهم أصول للمنشأة .

ثانياً: طرق تقييم الموارد البشرية وإهلاكها

ونتناول طرق تقييم الموارد البشرية وإهلاكها كما يلى:

أ- طريقة التكلفة الثاريخية

وهى معرفة قيمة الأصل عن طريق ثبات كل ما يتحمله المشروع فى سبيل إقتناء هذا الأصل وإعداده بحيث يكون صالح للإستخدام فى المنشأة،وتتميز هذه الطريقة بالموضوعية حيث تعتبر مصاريف إختبار وتوظيف وتدريب العاملين مصاريف رأسمالية يجرى رأسملتها على فترات إستخدامها ويتم إهلاكها على العمر الإنتاجى وأهم نقد يوجه لهذه الطريقة بأنها لا تعبر عن الطاقة الإنتاجية الأساسية للأفراد المتوقعة خلال حياته الإنتاجية بل تعبر عن تكاليف إختباره وتدريبه فقط .

طريقة تكلفة الإحلال

يتم تقييم الأصل البشرى بالتضحية التى تتحملها المنشأة فى سبيل إحلال الموارد البشرية المتوفرة لديها الأن بموارد بشرية أخرى ذات مستوى خدمات يساوى خدمات الموارد الحالية ومن أهم ما تنقد به هذه الطريقة عدم وجود تكلفة إحلال لبعض الأصول وخاصة البشرية .

ثالثاً: المعالجات المحاسبية للموارد البشرية

قيمة المورد البشرى تمثل كافة المصاريف سالفة الذكر المرتبط بالمدة الإنتاجية للعنصر البشرى والتى يمثلها العقد المبرم للعنصر البشرى مع المنشأة وبالتالى فإن

إطفاء المورد البشرى = تكلفة الأصل البشرى ÷ العمر الإنتاجى للأصل البشرى

والمعالجة المحاسبية المتعلقة بالعنصر البشرى تتمثل فى الآتى :

١- تكلفة الحصول على المورد البشرى :

من حـ/ الموارد البشرية
إلى حـ/ النقدية

٢- إطفاء المورد البشرى :

من حـ/ قسط إطفاء المورد البشرى
إلى حـ/ المورد البشرى

ونجد هنا أنه لم يتم عمل مخصص للعنصر البشرى وذلك لأنه يخلق ويفنى مرة واحدة بمعنى أن المورد البشرى محدد فترته الإنتاجية بموجب عقد العمل .

٣- الإستغناء عن المورد البشرى :

قد يتم الإستغناء عن المورد البشرى لقاء مقابل مالى فإن

مكاسب الإستغناء = مبلغ الإنتقال أو البيع – القيمة الدفترية للأصل البشرى

القيمة الدفترية للأصل البشرى = تكلفة الحصول على العنصر البشرى – مجموع الإطفاء السنوى

من حـ/ النقدية
إلى مذكورين
حـ/ موارد بشرية
حـ/ مكاسب الإستغناء عن المواردالبشرية

أو

من مذكورين
حـ/ النقدية
حـ/ خسائر الإستغناء عن الموارد البشرية
إلى حـ/ موارد بشرية

٤- وفاة المورد البشرى :

حيث يتم تحديد قيمة خسائر الوفاة والمتمثلة بالقيمة الدفترية للأصل البشرى لذلك :

الخسائر = تكلفة الحصول على العنصر البشرى – مجموع الإطفاء السنوى

من حـ/ خسائر موارد بشرية
إلى حـ/ الموارد البشرية

أسئلة ومشكلات محاسبية على الفصل الخامس

أولاً:الأسئلة نظرية

س١: توجد تعريفات متعددة لمحاسبة الموارد البشرية ..أذكرها؟
س٢: ماهى أهمية وأهداف محاسبة الموارد البشرية؟
س٣: أذكر مزايا تطبيق محاسبة الموارد البشرية؟
س٤: وضح طرق تقييم الموارد البشرية ...وإهلاكها؟

س٥: أذكر المعالجات المحاسبية للموارد البشرية مفترضاً أرقام من عندك؟

ثانياً: مشكلات محاسبية

مشكلة رقم (١)

خلال ربيع ١٩٧١ كانت جامعة متشجان – مثلها فى ذلك مثل باقى مؤسسات التعليم العالى – تواجه مشاكل متعلقة بالموازنة،خصوصاً وأن الجامعة كانت تواجه فجوة بين الإحتياجات المالية فى مشروع الموازنة وبين ما يمكن أن تقدمه ولاية متشجان من أموال .

وقد كتب رئيس الجامعة "بروفسور فلمنج" فى مجلة The University Michigan Today بأن ما تقدمه الولاية للجامعة يضع الجامعة فى موقف حرج،وهو يشير بذلك إلى فجوة الموازنة،وقد ذكر "فلمنج" أنه "لا مناص من تغطية هذه الفجوة،ومن الممكن أن يتم ذلك من خلال زيادة عبء العمل بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس،وإستبعاد بعض البرامج والإستغناء عن بعض الأفراد،وكذلك التخفيف من جودة العمل" .

وفى نفس العدد من المجلة ظهرت مقالة غير متوقعة جاء فيها "يجب أن تكون لعملية تحسين المرتبات الأولوية الأولى فى موازنة عام ١٩٧١ / ١٩٧٢م للجامعة والتى سترسل إلى حكومة الولاية من جامعة "متشجان"،وقد ذكرت الجريدة أيضاً "أ، الزيادة فى مرتبات أعضاء هيئة التدريس تهدف إلى ملاحقة الزيادة فى تكاليف المعيشة"،وبالتالى تضع جامعة متشجان فى موقع تنافسى – من حيث الرواتب – بالمؤسسات المتشابهة،إن متوسط المرتبات فى جامعة متشجان فى إنحدار مشتمر بالنسبة لمثيلاتها من معاهد ومؤسسات التعليم العالى فى الدولة،وخلال السنوات الخمس الأخيرة هبطت هذه الرواتب عن مثيلتها فى الجامعات المشابهة .

السؤال:

هل يوجد أية نتائج عكسية نتيجة لما ستقدمه الولاية لموازنة الجامعة؟..إشرح .

مشكلة رقم (٢)

شركة نورث إيسترن للتأمين،هى شركة متوسطة الحجم تبلغ إستثماراتها فى الولايات المتحدة حوالى بليون دولار،ويعمل بها حوالى ٥٠٠٠ شخص منهم٢٥٪ رجال بيع،ويقوم تنظيم الشركة على أساس إقليمى (ستة أقاليم) بالإضافة للمركز الرئيسى للشركة الذى يقدم الخدمات المعاونة لكل الأقاليم،وكل إقليم يشتمل على عدة فروع،والفرع هو الوحدة الأساسية للتسويق وتلقى وصرف طلبات التعويض،أما الإستثمارات فيقوم بها المركز الرئيسى .

مشاكل الموارد البشرية

فى أبريل ٢٠١٠ عقد إجتماع فى المركز الرئيسى للشركة لمناقشة نشاط الشركة المتوسع والمشاكل التتواجه هذا التوسع،وأهم هذه المشاكل تختص بتخطيط وإستخدام الموارد البشرية وغيرها من المشاكل التى تدور كلها حول الأفراد العاملين بالشركة .

وأول هذه المشاكل هى مشكلة إرتفاع معدل دوران العمل خاصة بين رجال البيع،وبالرغم منعدم وجود بيانات دقيقة عن معدل الدوران،إلا أن الإعتقاد السائد عو أن هذا المعدل قد إرتفع منذ بداية العام،ومع ذلك لم يكن أحداً من المجتمعين يستطيع أن يجزم بأن هذا الإرتفاع كان عشوائياً أم أ،ه يمثل إتجاهاً عاماً،كما عرض المدير المالى للشركة أن التكاليف الإدارية فى الفروع كلها تقريباً آخذه فى الزيادة،وأن تكاليف إستقطاب وتدريب رجال البيع تحتل نصيب الأسد فى هذه الزيادة،ولكنه لم يستطيع تقديم بيانات دقيقة عنها،ويرجع ذلك إلى أن النظام المحاسبى لا يظهر هذه التكاليف عموماً بشكل منفصل .

والمشكلة الثانية: هى أن بعض مديرى الفروع لم يبذلوا الجهد الكافى لتنمية الموارد البشرية لديهم،وعلى ذلك فإن الشركة كانت تعتمد على بعض الفروع القليلة فى الرفع والترقية إلى مراكز إدارية أعلى كما أشار أحد الحاضرين إلى أن عدد كبير من رجال البيع يرغبون فى التحويل إلى هذه الفروع وأن هذا التحويل سوف يؤدى إلى زيادة تكاليف الشركة .

والحقيقة التى خرج بها الجميع من هذا الإجتماع هو النقص الواضح فى المعلومات الخاصة بالأفراد،كما أنه ليس لدى الشركة متخصصين فى الموارد البشرية والذين يمكنهم تقديم هذه البيانات،ونتيجة لذلك قرر المجتمعون إسناد عملية دراسة الموقف إلى مستشار متخصص من خارج الشركة .

فى ضوء دراستك ...ماهى توصيات المستشار ؟

الفصل السادس

محاسبة التضخم

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:



- **الطرق المحاسبية لعلاج مشكلة التضخم .**
- **فهم الأساس العلمى لطريقة تكوين إحتياطى تضخم .**
- **التطبيــق العملــى لطريقــة إعــداد القــوائم الماليــة بالتكلفــة الإستبدالية .**
- **معرفة المعالجات المحاسبية للموارد البشرية**

الفصل السادس

محاسبة التضخم

تمهيد :

يعتبر التضخم المشكلة الإقتصادية الجوهرية فى الدول التى تعانى من معدلات كبيرة للتضخم،وبالنسبة إلى المحاسبة،فإن التضخم يؤثر على القيمة المعلوماتية للتقارير والقوائم المالية المبنية على أساس التكلفة التاريخية وذلك عن طريق تخفيض مقدرتها على إظهار الحقائق الإقتصادية الأساسية .

ونتناول فى هذا الفصل الطرق المحاسبية لعلاج مشكلة التضخم ونكتفى بشرح طريقة تكوين إحتياطى التضخم،وطريقة إعداد قوائم مالية بالتكلفة الإستبدالية بإعطاء بعض الأمثلة التطبيقية عليهم .

أولاً: الطرق المحاسبية لعلاج مشكلة التضخم

هناك العديد من المحاولات التى قام المحاسبون على المستوى الدولى،وكذلك الباحثون فى المعاهد العلمية والمنظمات المهنية المحاسبية فى الخارج لمواجهة مشكلة إنخفاض القوة الشرائية للعملات نتيجة التضخم منذ أوائل القرن الحالى وبعد إنتهاء الحرب العالمية الثانية ثم بعد الخروج عن قاعدة الذهب،وقد وجد نتيجة لذلك عدة حلول تهدف إلى تخليص القوائم المالية الختامية من آثار التضخم حتى يمكن إستخدامها إستخداماً أكثر كفاءة وفاعلية،ومن أهم هذه الحلول التى لاقت قبولاً من المحاسبين والممارسين للمهنة،وإن لم تتفق معه الباحثون على أى منها تعتبر الأدق من الناحية العلمية والأحسن من الناحية العملية وهذه الحلول بحسب تسلسل ظهورها من الناحية الواقعية هى :

١- طريقة التوسع فى عمل الإحتياطيات،أو إنشاء إحتياطى لمواجهة آثار التضخم،بحيث يخصم من الأرباح وليس توزيعاً للأرباح،وذلك لمواجهة الأعباء المتزايدة التى تتحملها المنشآت – خاصة المنشآت الصناعية لإحلال الآلات التى تتزايد قيمتها فى السوق وترتفع أسعارهابشكل كبير نتيجة للتضخم،والتى تحتسب على أساس الفرق بين القيمة الدفترية للأصول والقيمة الإستبدالية لهذه الأصول .

٢- إعادة التقييم الأصول التى تظهر بقائمة المركز المالى (الاميزانية العمومية) وذلك بالنسبة لأنواع معينة من الأصول خاصة الأصول الثابتة الملموسة الهامة وبإستخدام عدة طرق،وذلك أخذاً فى الإعتبار تعديل قيم الإستهلاك لهذه الأصول –

أو عدم أخذها فى الإعتبار،ويترتب على ذلك تعديل شكل ومضمون الميزانية العمومية وبالتالى يظهر تلقائياً إحتياطى تضخم،يمتد آثر ذلك التأثير إلى قائمة الدخل أى حساب الأرباح والخسائر .

٣- إستخدام نظم المحاسبة بإستخدام المعدلات الشاملة القائمة على إستخدام الأرقام القياسية العامة أو الخاصة،أو بإستخدام معدلات من الأرقام القياسية العامة

والخاصة معاً،وينطبق ذلك على جميع القوائم والتقارير المالية الختامية بحيث تطبق على قائمة الدخل (أى حساب الأرباح والخسائر الشامل) زكذلك قائمة المركز المالى (الميزانية العمومية) وبالتالى قائمة التغير فى التغير فى المركز المالى والتقارير والقوائم الملحقة أيضاً .

٤- طريقة إعداد قوائم مالية بالتكلفة الإستبدالية والمعروفة أيضاً بالقوائم المالية بالتكلفة الجارية ويتخلى هذا المدخل عن التكلفة التاريخية،ويهدف إلى إظهار القوة الشرائية الجارية للتكلفة التى يمكن تحملها عند إحلال الأصول،وهو يقوم بإستبدال التكلفة التاريخية المبينة بوحدات العملة التاريخية بالتكلفة الإستبدالية وفقاً لوحدات العملة الجارية .

ثانياً: طريقة تكوين إحتياطى التضخم

تتضمن هذه الطريقة تحميل الدخل الجارى للفرع أو الشركة التابعة العاملة فى دولة خارجية،والذى يظهر فى قائمة الدخل،أو حساب الأرباح والخسائر المعد على الأساس التاريخى أو تحميل الأرباح المحتجزة،أو كلاهما معاً (الدخل والأرباح المحتجزة) إحتياطات مالية – تأخذ شكل المخصصات – لمواجهة تكاليف إحلال أصول المنشأة عند إنتهاء عمرها الإنتاجى بأصول جديدة ستكون قيمتها مرتفعة جداً بالنظر إلى القيمة الدفترية التاريخية للأصول القديمة والذى يرجع إلفى إنخفاض القوة الشرائية للنقود وبالتالى إرتفاع الأسعار بدرجة كبيرة نتيجة التضخم،وبذلك يتكون إحتياطى جديد أفضل تسميته بأسم إحتياطى التضخم .

فإذا حمل حساب الدخل بقيمة هذا الإحتياطى،فسيؤدى ذلك إلى إنخفاض رقم صافى الربح،وبالتالى صافى الربح القابل للتوزيع،بحيث يصبح صافى الربح القابل للتوزيع موازياً لصافى الربح الحقيقى الناشئ نتيجة لكفاءة الإدارة ومتجرداً من أثار التضخم،ومن ناحية أخرى يظهر ضمن الإحتياطيات فى مجموعة حقوق الملكية بند جديد هو إحتياطى التضخم فى جانب الخصوم بقائمة المركز المالى .

تكوين إحتياطى عام .

ولتكوين هذا الإحتياطى تقوم الشركة الأم – فى هذه الظروف – يوضع تقديرات للقيمة السوقية للأصول الملموسة المملوكة لفرع مستقل أو الشركة التابعة الأجنبية،لذلك يتحدد مقدار الإحتياطى عادة بإستخدام إعادة التقدير المعروفة،وذلك بالرجوع إلى الفنيين والمتخصصين فى الآلات والأصول لإستخدام خبراتهم لوضع تقديرات للقيمة الإستبدالية لهذه الأصول فى تاريخ إقفال الميزانية العمومية،وذلك

بالنسبة لكل أصل ملموس على حدة،ويطرح قيمة مجموع القيم الدفترية التاريخية للأصول الظاهرة بالميزانية العمومية من مجموع قيم إعادة التقدير لهذه الأصول التى وضعها الفنيون والأخصائيون.ينتج مقدار إحتياطى التضخم.وهو الذى يخصم من دخل هذه السنة .

لذلك يجرى قيد لتكوين الأحتياطى المذكور سنوياً بمقدار قيمة الإحتياطى فى نهاية السنة المالية كالآتى :

من حـ/ الأرباح والخسائر
إلى حـ/ إحتياطى التضخم
(تكوين إحتياطى التضخم لعام ٢٠)

هذا ويمكن إستهلاك رصيد الأرباح المحتجزة – إن وجدت – لتكوين الإحتياطى ومن الطبيعى ألا تكفى الأرباح المحتجزة لتكوين الإحتياطى المذكور،فيستوفى الفرق من حساب الأرباح والخسائر،ويكون القيد كالآتى :

من مذكورين
حـ/ الأرباح المحتجزة (كل الرصيد)
حـ/ الأرباح والخسائر (الباقى)
إلى حـ/ إحتياطى التضخم
(تكوين إحتياطى التضخم لعام ٢٠)

وقد يعتقد البعض بأن هذا الإحتياطى هو الإحتياطى الرأسمالى،ولكن فى واقع الأمر فإن إحتياطى التضخم يختلف عن الإحتياطى الرأسمالى،فإن الإحتياطى الرأسمالى يتم تغذيته من أرباح بيع الأصول القديمة،أى بمقدار الفرق بين ثمن بيع الأصول القديمة،والقيمة الدفترية المتبقية – بعد الإهلاك – لهذه الأصول،فى حين أن إحتياطى التضخم يتم تغذيته أساساً من حساب الأرباح والخسائر،ثم رصيد حساب الأرباح المحتجزة إن وجد .

وعند شراء أصول جديدة يستخدم كل من إحتياطى التضخم والإحتياطى الرأسمالى فى تغطية تكلفة شراء الأصول الجديدة،حيث لا يفى مجمع الإهلاك،أو مخصص الإهلاك بقيمة الأصول الجديدة،لأن أقساط الإهلاك تحتسب على أساس القيمة الدفترية للأصول الثابتة والتى تحتسب على أساس القيمة التاريخية التى

إشتريت بها الأصول منذ سنوات،لذلك يتم تمويل الفرق بين مجمع الإهلاك وبين القيمة الجارية السوقية للأصول الجديدة .

التضخم هذا قد لا يعطى مؤشرات كافية عن أثر التضخم على أصول المنشأة وعلى أنشطتها ومعاملاتها،لذلك يرى منتقدوا هذه الطريقة أن المعلومات التى يقدمها إحتياطى التضخم تعتبر معلومات ضئيلة جداً .

وهناك نقداً آخر يوجه إلى هذه الطريقة،وهو أن تقدير قيمة إحتياطى التضخم يقدر على أساس حكمى وليس على أساس علمى،حيث أن إعادة تقدير قيمة الأصول وفقاً لتقدير حكمى من الفنيين قد يخطئ وقد يصيب،ويعاب على هذه الطريقة أيضاً أنها حقاً تساعد على أن يظهر صافى الربح مجرداً من آثار التضخم ولكنها لا تفعل ذلك بالنسبة للأصول والخصوم فى الميزانية العمومية .

مثال للإيضاح

إذا إفترضنا أن أحد المنشآت الدولية إستلمت التقارير والقوائم المالية الختامية الواردة من أحد الشركات التابعة العاملة فى دولة تعانى من إرتفاع الأسعار نتيجة لإنخفاض القوة الشرائية لعملتها،ولكن لا توجد فى هذه الدولة أرقاماً قياسية خاصة أو عامة لتكاليف المعيشة كما لا توجد وسيلة لقياس حجم التضخم بدقة،وفيما يلى القوائم المالية الختامية .

مدين — حساب الأرباح والخسائر الشامل عن عام٢٠١٤ — دائن

مدين		دائن	
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ المخزون السلعى أول المدة	١٠٠٠٠٠٠	حـ/ المبيعات
٣٠٠٠٠٠٠	حـ/ تكلفة المشتريات	٢٠٠٠٠٠٠	حـ/ إيرادات متنوعة أخرى
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ مصروفات تسويقية	٢٥٠٠٠٠٠	حـ/المخزون السلعى آخرالمدة
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ مصروفات مالية وإدارية		
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ إهلاك أصول ثابتة		
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ مصروفات متنوعة أخرى		
٦٥٠٠٠٠٠	الرصيد		
١٤٥٠٠٠٠٠		١٤٥٠٠٠٠٠	

أصول — الميزانية العمومية فى ٢٠١٤/١٢/٣١ — دائن

		أصول			خصوم
		أصول ثابتة			خصوم ثابتة
	٢٠٠٠٠٠٠	شهرة المحل		٥٠٠٠٠٠٠	رأسمال مدفوع
	٢٠٠٠٠٠٠	أراضى		١٥٠٠٠٠٠	إحتياطيات
	٣٠٠٠٠٠٠	مبانى		٦٥٠٠٠٠٠	أرباح محتجزة

	١٠٠٠٠٠٠	أثاث	١٣٠٠٠٠٠٠		
١٠٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	سيارات			
		أصول متداولة			خصوم متداولة
	٢٥٠٠٠٠٠	المخزون السلعى		٢٥٠٠٠٠٠	موردون ودائنون
	٢٠٠٠٠٠٠	عملاء ومدينون		١٥٠٠٠٠٠	أوراق دفع
	١٥٠٠٠٠٠	أوراق قبض		١٠٠٠٠٠٠	حسابات مكشوفة بالبنوك
	١٠٠٠٠٠٠	ودائع قصيرة الأجل	٥٠٠٠٠٠٠		
	٥٠٠٠٠٠	حسابات جارية بالبنوك			أرصدة دائنة أخرى
٨٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	نقدية بالخزينة		٧٠٠٠٠٠	مصروفات مستحقة
		أرصدة مدينة أخرى		٣٠٠٠٠٠	إيرادات مقدمة
	٦٠٠٠٠٠	مصروفات مقدمة	١٠٠٠٠٠٠		
١٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠	إيرادات مستحقة			
١٩٠٠٠٠٠٠			١٩٠٠٠٠٠٠		

وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يتم تكوين مخصص للتضخم يخصم من رصيد حـ/الأرباح والخسائر،ويتم تقدير قيمة هذا الإحتياطى على النحو التالى :

١- إعادة تقدير الأصول الثابتة الملموسة،لذلك سوف يعاد تقدير قيمة شهرة المحل لأنها ليست من الأصول الثابتة الملموسة،كذلك يتم إعادة تقدير المخزون السلعى فقط من مجموعة الأصول المتداولة على النحو التالى :

	القيمة التاريخية	القيمة التقديرية	الفرق
أراضى	٢٠٠٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
مبانى	٣٠٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠
أثاث	١٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
سيارات	٢٠٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠٠
المخزون السلعى	٢٥٠٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
	١٠٥٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠٠	٥٥٠٠٠٠٠

وحيث أن إحتياطى التضخم = مجموع القيم التقديرية – مجموع القيم التاريخية

١٦٠٠٠٠٠٠ – ١٠٥٠٠٠٠٠ = ٥٥٠٠٠٠٠

وبناء عليه يصبح حساب الأرباح والخسائر كالآتى :

مدين حساب الأرباح والخسائر الشامل عن عام٢٠١٤ دائن

المبلغ	البيان (مدين)	المبلغ	البيان (دائن)
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ المخزون السلعى أول المدة	١٠٠٠٠٠٠٠	حـ/ المبيعات
٣٠٠٠٠٠٠	حـ/ تكلفة المشتريات	٢٠٠٠٠٠٠	حـ/ إيرادات متنوعة أخرى
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ مصروفات تسويقية	٢٥٠٠٠٠٠	حـ/المخزون السلعى آخرالمدة
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ مصروفات مالية وإدارية		
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ إهلاك أصول ثابتة		
١٠٠٠٠٠٠	حـ/ مصروفات متنوعة أخرى		
٥٥٠٠٠٠٠	حـ/ (إحتياطى تضخم)		
١٠٠٠٠٠٠	الرصيد (صافى الربح)		
١٤٥٠٠٠٠٠		١٤٥٠٠٠٠٠	

ونلاحظ أن التعديل الذى أدخل على حـ/ الأرباح والخسائر هو خصم قيمة التضخم من الإيرادات وإدراجه فى الجانب المدين مما أدى إلى انخفاض صافى الربح .

أصول — الميزانية العمومية فى ٣١/١٢/٢٠١٤ — دائن

الأصول	المبلغ	الإجمالى	الخصوم	المبلغ	الإجمالى
أصول ثابتة			خصوم ثابتة		
شهرة المحل	٢٠٠٠٠٠٠		رأسمال مدفوع	٥٠٠٠٠٠٠	
أراضى	٢٠٠٠٠٠٠		إحتياطيات	١٥٠٠٠٠٠	
مبانى	٣٠٠٠٠٠٠		إحتياطى تضخم	٥٥٠٠٠٠٠	
أثاث	١٠٠٠٠٠٠		أرباح محتجزة	١٠٠٠٠٠٠	
سيارات	٢٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠			١٣٠٠٠٠٠٠
أصول متداولة			خصوم متداولة		
المخزون السلعى	٢٥٠٠٠٠٠		موردون ودائنون	٢٥٠٠٠٠٠	
عملاء ومدينون	٢٠٠٠٠٠٠		أوراق دفع	١٥٠٠٠٠٠	
أوراق قبض	١٥٠٠٠٠٠		حسابات مكشوفة بالبنوك	١٠٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠٠٠
ودائع قصيرة الأجل	١٠٠٠٠٠٠				
حسابات جارية بالبنوك	٥٠٠٠٠٠				
نقدية بالخزينة	٥٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠٠			
أرصدة مدينة أخرى			أرصدة دائنة أخرى		
مصروفات مقدمة	٦٠٠٠٠٠		مصروفات مستحقة	٧٠٠٠٠٠	
إيرادات مستحقة	٤٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠	إيرادات مقدمة	٣٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠
		١٩٠٠٠٠٠٠			١٩٠٠٠٠٠٠

ونلاحظ أن التعديل الوحيد الذى أدخل على الميزانية هوإضافة إحتياطى التضخم وقدرة ٥٥٠٠٠٠٠ وحدة نقدية ضمن حقوق الملكية فى الخصوم الثابتة وأصبحت الأرباح المحتجزة،وهى صافى الربح بعد التعديل،مليون وحدة نقدية فقط .

ثالثاً: طريقة التكلفة الإستبدالية لإعداد القوائم المالية

تمثل القوائم المالية المعدة بالتكلفة الإستبدالية (أحد صور القوائم المعدة بالتكلفة الجارية) شكل بديل لمعالجة أثر التضخم على محاسبة التكلفة التاريخية،وبينما تقوم تسويات المستوى العام للأسعار بإعادة بيان أرصدة محاسبة التكلفة التاريخية بما يعكس التغيرات فى القوة الشرائية التاريخية المتعلقة بها،فإن التكلفة الإستبدالية تتخلى عن التكلفة التاريخية،وهى تهدف إلى إظهار القوة الشرائية الجارية (وليس الأصلية) للتضحية (التكلفة) التى يمكن أن نتحملها لإحلال الأصول،فهى تستبدل التكلفة التاريخية المبينة بوحدات العملة التاريخية بالتكلفة الإستبدالية وفقاً لوحدات العملة الجارية .

ويوضح المثال البسيط التالى آلية وغرض محاسبة التكلفة الإستبدالية .

مثال

فيما يلى أرصدة الميزانية العمومية فى ١٩٩١/١٢/٣١ لإحدى الشركات :

الميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية (القيم بالألاف) فى ٢٠١٤/١٢/٣١

٢٠	نقدية	٦٠	رأس المال
٤٠	بضاعة	٣٠	أرباح محتجزة
٣٠	أراضى		
٩٠		٩٠	

وفى ٢٠١٥/١/١ كانت التكاليف التاريخية لكل من البضاعة والأراضى متماثلة تماماً مع قيمتها الإستبدالية،وقد تمت جميع العمليات المتعلقة بعام٢٠١٥ بالنقد،وتتبع الشركة طريقة الجرد المستمر للمخزون،وفيما يلى بعض الحقائق الإضافية المتعلقة بعام ٢٠١٥ .

المبيعات	**٢٠٠**
المشتريات	**١٢٠**
مخزون آخر المدة مقوماً بالتكلفة التاريخية	**٤٤**
مخزون آخر المدة مقوماً بالتكلفة الإستبدالية	**٥٥**
تكلفة المبيعات،بأساس التكلفة الإستبدالية وقت البيع	**١٣٥**
أراضى،بالتكلفة الإستبدالية	**٤٠**
المصروفات التشغيلية بأساس التكلفة التاريخية والإستبدالية	**٤٠**

وكانت قائمة الدخل لعام٢٠١٥ وفقاً للتكلفة التاريخية على النحو التالى :

قائمة الدخل وفقاً للتكلفة التاريخية عن السنة المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١

المبيعات		٢٠٠
تكلفة المبيعات		
مخزون أول المدة	(٤٠)	
المشتريات	(١٢٠)	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	(١٦٠)	
مخزون آخر المدة	٤٤	(١١٦)
مجمل الربح		٨٤
المصروفات التشغيلية		(٤٠)
صافى الدخل		٤٤

المطلوب:

بيان صورة قائمة الدخل وفقاً لأساس التكلفة الإستبدالية،ثم إعداد الميزانية العمومية بالتكلفة الإستبدالية مقارنة مع التكلفة التاريخية .

الحـــــــل

فى حالة قيام الشركة بإظهار نتائجها بأساس التكلفة الإستبدالية،تظهر قائمة الدخل على النحو التالى :

قائمة الدخل بالتكلفة الإستبدالية عن السنة المنتهية فى ٢٠١٥/١٢/٣١

إيراد المبيعات	٢٠٠
تكلفة المبيعات (بأساس التكلفة الإستبدالية)	(١٣٥)
مجمل الربح	٦٥
المصروفات التشغيلية	(٤٠)
الربح الناتج من العمليات بالقيمة الجارية	٢٥
مكاسب الحيازة المحققة	١٩
الربح المحقق (الكلى)	٤٤
مكاسب الحيازة غير المحققة	٢١
الدخل بالتكلفة الإستبدالية	٦٥ ج

وتتكون التكلفة الإستبدالية للمبيعات من التكاليف التى كان من الممكن تحملها فى حالة إذا ما تم إستبدال كل مفردة من مفردات المخزون المباعة خلال السنة فى اللحظة التى تم بيعها فيها،ويعمل ذلك على توفير مقابلة معقولة بين إيراد المبيعات

وتكلفة المبيعات،الأمر الذى يؤدى إلى قياس أفضل لكل من مجمل الربح والربح الجارى للعمليات بالتكلفة التاريخية،أما مخزون آخر المدة فيتم عرضه بتكلفته الإستبدالية فى نهاية العام .

ويلاحظ أن المصطلحات المستخدمة لمختلف متغيرات الربح فى قائمة الدخل بالتكلفة الإستبدالية قد تم تنميطها بطريقة تتناسب تماماً مع نموذج المحاسبة بالتكلفة الإستبدالية،ويجب ملاحظة أن صافى الدخل بالتكلفة التاريخية يتساوى مع الربح المحقق بالتكلفة الإستبدالية،والذى يبلغ ٤٤ج لكل منهما .

ويلاحظ أن الفرق بين هذه القيمة والربح الجارى للعمليات بالتكلفة الإستبدالية (٤٤ – ٢٥ – ١٩) يرجع إلى الإختلاف بين قيمة تكلفة المبيعات بالتكلفة التريخية وقيمتها بالتكلفة الإستبدالية (١٣٥ – ١١٦ – ١٩) فتكلفة المبيعات الإستبدالية تزيد بمبلغ ١٩ج،ولكن نفس هذه الزيادة قد أعيد إضافتها إلى الربح الجارى للعمليات بإعتبار أنها تمثل مكاسب حيازة محققة،ومكاسب الحيازة تمثل الزيادة فى التكلفة الإستبدالية للأصول المملوكة للمنشأة خلال جزء من الفترة المحاسبية أو خلال جميعها،وعندما يتم بيع الأصل أو منتجات هذا الأصل عندئذ تكون مكاسب الحيازة (أو خسارة الحيازة) محققة،وفى غير هذه الحالة تظل المكاسب غير محقق،كما هو الحال فى مخزون آخر المدة (١١ج) والأراض (١٠ج)،وبعد ذلك يتم إضافة مكاسب الحيازة غير المحققة (١١ + ١٠=٢١ج) للوصول إلى الدخل بالتكلفة الإستبدالية والذى يبلغ ٦٥ج .

وفيما يلى الميزانية العمومية بالتكلفة عن٢٠١٥/١٢

تكلفة تاريخية	تكلفة إستبدالية	بيان	تكلفة تاريخية	تكلفة إستبدالية	بيان
٦٠	٦٠	النقدية	٦٠	٦٠	رأس المال
٤٤	٥٥	المخزون	٧٤	٩٥	أرباح محتجزة
٣٠	٤٠	الأراضى			
١٣٤	١٥٥		١٣٤	١٥٥	

ويلاحظ أن مجموع الأصول بالتكلفة إستبدالية يزيد بمبلغ ٢١ج عن مجموع الأصول بالتكلفة التاريخية (١١ج تنسب إلى المخزون و١٠ج تنسب إلى الأراضى)،وهذه الزيادة هى عبارة عن مكاسب الحيازة غير المحققة فى ٢٠١٥/١٢/٣١،وفى الجانب الأخر من الميزانية يتضح أن القيمة المعوضة لهذا المبلغ (٢١ج) قد دخلت فى بند الأرباح المحتجزة،ويلاحظ أنه فى بعض نماذج التكلفة الإستبدالية البديلة الأخرى،فإن هذه المكاسب إما أن تعتبر غير محققة كلياً أو تظهر فى حساب مستقل لإعادة التقييم ضمن حقوق الملكية .

أسئلة ومشكلات محاسبية على الفصل السادس

اولاً:الأسئلة نظرية

س١: ما هى الطرق المحاسبية لعلاج مشكلة التضخم؟

س٢:وضح الأساس العلمى لطريقة تكوين إحتياطى تضخم؟

س٣:عرف مكاسب الحيازة المحققة وغير المحققة؟ومتى تعتبر محققة بالنسبة إلى بنود المخزون؟

س٤:وضح المقصود بالتكلفة الإستبدالية فى إعداد القوائم المالية؟

ثانياً: مشكلات محاسبية

مشكلة رقم (١)

بإفتراض أن هناك شركة تطبق المحاسبة بالتكلفة الإستبدالية،ويجب أن يتم إختيار التكلفة الإستبدالية لمعداتها من بين ما يلى :

1. **أصل مستعمل بحالة مطابقة تماماً لمعدات الشركة ،أو**
2. **أصل جديد ومشابه،أو**
3. **أصل جديد يمثل صورة متطورة تكنولوجياً للمعدات .**

فما هو الأصل الذى على إدارة الشركة شرائه إذا كان من الواجب إستبدال هذه المعدات الأن،وما هو البديل الذى تستخدمه فى إعداد القوائم المالية فى نهاية العام،وهل تعتقد أن إختيارك يعتبر مناسباً بصورة معقولة عن البدائل الأخرى ؟

مشكلة رقم (٢)

فى ٢٠١٤/١/١ قامت إحدى الشركات بإقتناء آله بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ج عمرها الإنتاجى ٥ سنوات وبدون قيمة تخريدية،وفى ٢٠١٤/١٢/٣١ كانت التكلفة الإستبدالية للآلة المشابهة بحالة جديدة ٣٤٠٠٠٠ج،كما تبلغ ٣٨٠٠٠٠ج فى ٢٠١٥/١٢/٣١،وبالنسبة لتاريخى ٢٠١٤/١٢/٣١ و ٢٠١٥/١٢/٣١ .

المطلوب

أ- تسجيل قيود اليومية اللازمة وفقاً لنظام التكلفة الإستبدالية .

ب- كيف تكون إجابتك بإفتراض القيم التخريدية المتغيرة التالية للأصل المملوك :

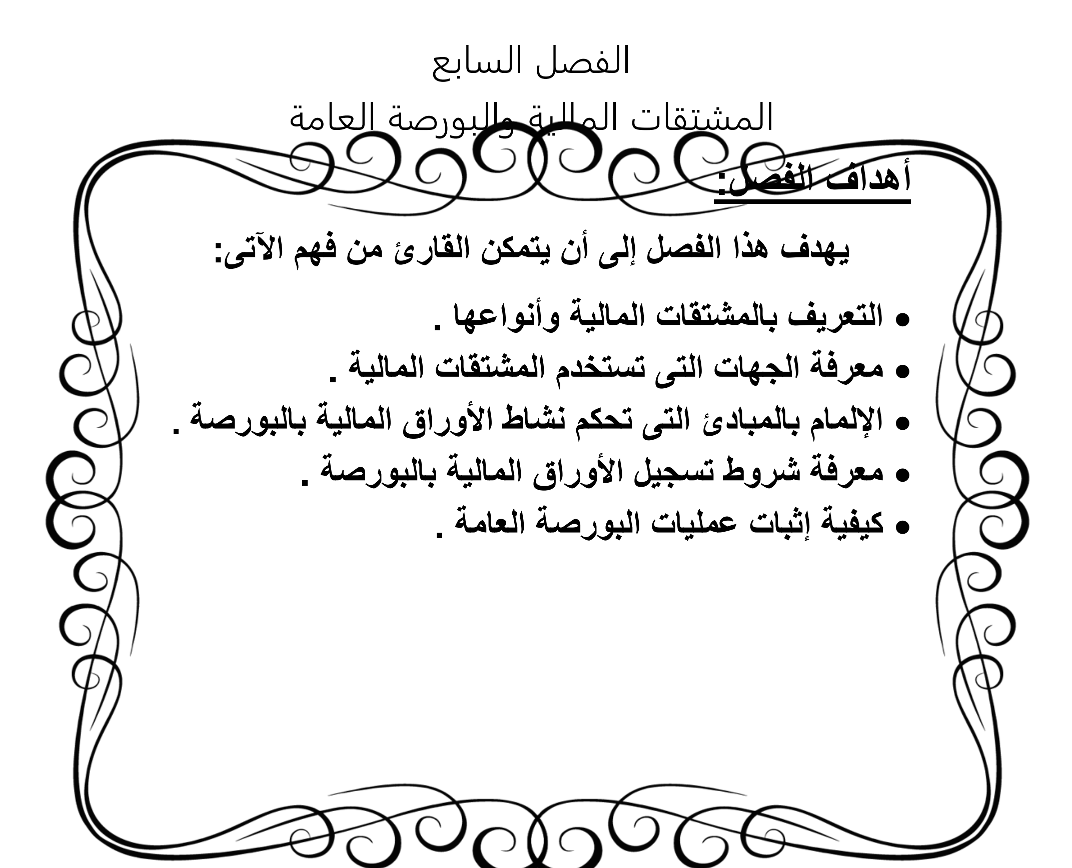
فى ٢٠١٤/١/١   ١٥٠٠٠ ج

فى ٢٠١٥/١٢/٣١   ١٧٠٠٠ ج

فى ٩٢/١٢/٣١   ٢٠٠٠٠ج

الفصل السابع

المشتقات المالية والبورصة العامة



<u>أهداف الفصل:</u>

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **التعريف بالمشتقات المالية وأنواعها .**
- **معرفة الجهات التى تستخدم المشتقات المالية .**
- **الإلمام بالمبادئ التى تحكم نشاط الأوراق المالية بالبورصة .**
- **معرفة شروط تسجيل الأوراق المالية بالبورصة .**
- **كيفية إثبات عمليات البورصة العامة .**

الفصل السابع
المشتقات المالية والبورصة العامة

تمهيد :-

يعتبر ظهور المشتقات المالية من أهم التطورات فى مجال أسواق المال العالمية وخاصة بورصة الأوراق المالية،حيث كانت فى البداية تصورات أولية وسرعان ما تطورت لتصبح أدوات حقيقية يتم التعامل بها فى الأسواق والمؤسسات المالية الدولية حتى تخللت كل أرجاء النظام المالى الدولى .

ولذلك نتناول فى هذا الفصل نبذة مختصرة عن ماهية المشتقات المالية وأنواعها والجهات التى تستخدم المشتقات المالية،ونشأة البورصة المصرية والمبادئ التى تحكم نشاط الأوراق المالية بها،وكيفية إثبات العمليات بها .

أولاً : ماهية المشتقات المالية وأنواعها .

هى أدوات إستثمارية تختلف عن الأدوات التقليدية كالأسهم والسندات وسميت بالمشتقات لأنها مشتقة من الأدوات التقليدية للإستثمار،ولأنها تعتمد على أسعار هذه اللأدوات فى تحديد قيمتها حيث يعرفها البعض بأنها مشتقات لأنها تشتق قيمتها من بعض الأصول الضمنية الأخرى مثل الأسهم والسندات أو السلع،أو أنها تتعلق بأسعار الفائدة أو مؤشرات الأسهم مثل مؤشر – Dow Jons Average – كما يعرفها البعض الأخر بأنها " أنواع من الأدوات المالية التى تشتق قيمتها من أدوات مالية أساسية أو من المؤشرات السوقية ولا يمكن معرفة مقدارها الضمنى أو التعاقدى فى قائمة المركز المالى للمستخدمين (ويشار لها عادة بالعمليات خارج الميزانية)،ويمكن تقسيم الأدوات المالية إلى مجموعتين كما يلى :

١- الأدوات المالية الأساسية :

وتشمل جميع الوسائل المالية التقليدية المستخدمة فى تدبير الأموال اللازمة لممارسة الأعمال .

٢- الأدوات المالية المشتقة :

وتشمل وسائل مالية مشتقة من الأدوات المالية الأساسية لأغراض توفير الحماية ضد مخاطر التطاير،ومن ناحية أخرى،قد يقابل الطلب على المشتقات المالية لأغراض التغطية أو الحماية عرض هادف إلى تحقيق المضاربة،وليترتب على ذلك العرض نشأة أحد الإستخدامات الأخرى للمشتقات المالية وهو المضاربة .

أنواع المشتقات المالية

حدد المعيار الأمريكى رقم (١١٩) أنواع المشتقات المالية فى النص التالى "العقود المستقبلية والعقود الآجلة والمبادلات وعقود الخيار والأدوات المالية الأخرى ذات الخصائص المشابهة" .

وبذلك يمكن تقسيم المشتقات إلى عدة أنواع تشمل مايلى :

١- العقود الآجلة :

هى أحد أنواع المشتقات المالية التى تعتبر عقداً بين طرفين أساسين يتعلق هذا العقد ببيع أحد الأصول أو شرائها فى تاريخ مقبل،ويتم تحديد قيمة الصفقة الأن أى فى تاريخ التعاقد،ويسمى هذا السعر بسعر التنفيذ للصفقة،ومن أمثلة هذه العقود شراء العملات الأجنبية التى تستخدم لتجنب مخاطر تقلبات أسعار الصرف لهذه العملات .

٢- العقود المستقبلية :

يتيح هذا النوع من العقود لأحد أطراف العقد شراء أو بيع أصل معين إلى طرف أخر بسعر محدد متفق عليه مسبقاً يسمى بسعر المستقبل على أن يتم التسليم أو التنفيذ فى تاريخ إستحقاق العقد .

ويرى أحد الكتاب أن العقود المستقبلية تعنى أن يتم شراء أو بيع كمية محددة لثروة بسعر محدد وفى وقت محدد ومكان محدد .

ومن أمثلة الأصول محل هذه العقود الأوراق المالية أو أحد المحاصيل الزراعية أو أحد المعادن الثمينة أو المواد الخام،ويتميز هذا النوع من العقود بالخصائص التالية :

١. أنه له أسواق مالية يتم تبادلها فيها .
٢. نظراً لأنه يمكن تبادلها فإنه يمكن تحقيقها بسهولة فى أى وقت .
٣. يتم تحديد قيمة السلعة الأساسية محل العقد عند التعاقد .
٤. يتم تحديد تواريخ التسليم وتاريخ التبادل .

٣- عمليات إعادة الشراء :

يتمثل هذا النوع من المشتقات فى تلك العمليات التى ينتج عنها إتفاق بين طرفين على بيع كمية معينة من الأوراق المالية الحكومية وغير الحكومية (أسهم وسندات) مع تعهد البائع بإعادة شراء هذه الأوراق بعد فترة محددة بسعر أعلى من سعر البيع المتفق عليه،وعلى العكس من ذلك قد يتم الإتفاق بين طرفين على شراء المقرض لكمية معينة من السندات على أن يلتزم بإعادة بيعها للمقترضين بعد فترة

معينة بسعر أعلى من سعر الشراءنوهذه الحالة تسمى إعادة الشراء العكسى أو الريبو العكسى .

٤- عقود الخيار :

تستخدم هذه الأداة من قبل المضاربين حيث يتم إستخدامها لترجمة توقعاتهم تجاه أسعار أحد الأصول المالية أو المعادن النفيسة أو أسعار الصرف حيث بموجبها يتم عقد صفقة يتم بموجبها التحوط ضد مخاطر تغيير أسعار الأصول (عينية ، مالية) بهدف تحقيق أرباح،وبذلك يتم تحويل التوقعات فعلياً إلى حق بالشراء أو البيع،فالخيار يقابله إلتزام،والإلتزام بالتنفيذ يقابله ثمن .

- ويتميز هذا النوع بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلى :

(١) طبقاً لهذا النوع من العقود يكون لمشترى الخيار حرية الحركة فى تنفيذ أو عدم تنفيذ العقد فهو حق وليس إلتزاماً ولذلك سمى بالخيار إلا أنه ملزم للطرف الآخر (البائع) للخيار .

(٢) إذا كان عقد الخيار يتعلق بأسهم فأنه لا توجد علاقة بين الشركة المصدرة للأسهم وبين أطراف العقد .

(٣) سعر عقد الخيار هو المبلغ المتفق عليه والمحدد فى العقد ويسمى بسعر التعاقد أو سعر التنفيذ .

٥- المبادلات :

يعتبر هذا نوع من المشتقات المالية نقلة هامة فى هذا المجال،وهى عبارة عن إلتزام تعاقدى بين طرفين يضمن مبادلة نوع معين من التدفق النقدى أو أصل معين مقابل تدفق أو أصل آخر بالسعر الحالى وبموجب شرط يتفق عليه عند التعاقد،على أن يتم تبادل الأصول محل التعاقد فى تاريخ لاحق .

ويرى البعض أن هذه الأداة تعد بحق ثورة فى مجال الهندسية المالية وتستخدم هذه الأداة فى كل من البنوك والمؤسسات المالية وغير المصرفية والمتحوطين والمؤسسات غير المالية والحوكمات فى الأغراض التالية :

أ- الوقاية من المخاطر السعرية فى فترات متعددة .

ب- تخفيض تكلفة التمويل .

جـ - الدخول إلى أسواق جديدة .

د- إستحداث أدوات مركبة .

٦- السقف :

هو عقد بين طرفين يوافق فيه البائع مقابل علاوة للسقف معين على إعادة أية مبالغ إلى المشترى والتى تفوق تكلفة الفائدة المتفق عليها بسعر معين .

٧- القاعدة أو الأرضية :

هى معكوس السقف،لأن بائع القاعدة (الأرضية) بتسليم علاوة مقابل موافقته على تعويض المشترى عن الفروقات بين أسعار الفائدة الفعلية وتلك المتفق أعلى أسعارها،إذا ما إنخفضت أسعار الفائدة دون مستوى معين .

٨- السقف والقاعدة :

هى عملية شراء للسقف المتزامن مع بيع القاعدة،فالعلاوة المقبوضة مقابل بيع القاعدة تقابل لدرجة (أكثر أو أقل) تكلفة السقف،وهى تعتمد على الأسعار المتفق عليها من نوعين من المكونات،فإذا كانت تكلفة السقف مساوية تماماً للتحصيلات النقدية من القاعدة،فإنه لاتوجد هناك علاوة وتسمى الأداة عند ذلك بالقاعدة السقف ذو التكلفة الصفرية .

ثانياً : الجهات التى تستخدم المشتقات المالية

تستخدم المشتقات المالية كأحد أدوات الإستثمار وكوسيلة للحد من مخاطر الإستثمار فى مجال الأوراق المالية،وتتعدد الجهات التى يمكنها إستخدام المشتقات المالية منها البنوك وأسواق المال المنتظمة وغير المنتظمة كما يمكن إستخدامها بواسطة المنشآت على إختلاف أنواعها سواء كانت شركة مساهمة أو مستثمر فردى وفيما يلى توضيح لمجلات إستخدام المشتقات المالية فى الجهات المختلفة :

أ- فى مجال البنوك :

يمكن إستخدام المشتقات المالية بأنواعها المختلفة فى مجال البنوك على إختلاف أنواعها فى المجالات التالية :

١. **عمليات بيع وشراء العملات من أجل توفير العملات اللازمة فى حالة توافرها لدى البنك أو أحد فروعه .**
٢. **تغطية مراكز النقدية المفتوحة التى تطلبها أغراض العمل والتى تهدد المحتفظين بمراكز نقدية غير مغطاة بخسائر كبيرة .**
٣. **تحقيق أرباح غير متوقعة نتيجة حسن إستخدام إستراتيجيات العمليات الآجلة أو بعملات أجلة متقابلة .**

٤. الإسفادة من ظاهرة تفاوت أسعارالفائدة والتغيرات التى تحدث فيها فى الأسواق المختلفة لتحقيق أرباح .
٥. تجنب التقلبات التى قد تحدث فى أسعار الصرف العملات العالمية .

ب- فى مجال الأسواق التجارية

تستخدم المشتقات المالية فى الأسواق التجارية للمضاربة وللتجارة،وفى مجال الإستيراد والتصدير عن طريق الشراء والبيع الأجل للمبالغ المتوقع سدادها خلال فترة مقبلة مقابل إعتمادات التصدير المفتوحة أو المبالغ المزمع تحصيلها مقابل إعتمادات التصدير .

جـ - فى مجال الأسواق المالية النظامية

وهى عبارة عن سوق موجود فى مكان محدد تتم فيه الصفقات وهو ما يطلق عليه بورصة الأوراق المالية .

د- فى مجال الأسواق غير المنظمة أو الموازية

هى عبارة عن سوق لا يوجد له مكان محدد تتم فيه الصفقات حيث يعتمد على بيوت السماسرة والتجارة المحترفين أو غير المحترفين لهذا النوع من العمليات ويستطيع التجار مباشرة البيع والشراء من خلال مقر عمله فى هذا النوع من العمليات من خلال شبكة إتصال قوية .

ثالثاً : نشأة البورصة والمبادئ التى تحكم نشاط بورصة الأوراق المالية

تعتبر بورصات الأوراق المالية فى مصر من اقدم البورصات على المستوى العالمى،فمنذ أن تكونت أولى الشركات المساهمة المصرية عام ١٧٥٠ بدأ التفكير فى مزاولة نشاط البورصة ولكن لم يكن هناك مكان مخصص لذلك،فكان رجال الأعمال يجتمعون فى المقاهى أو الطرق لبيع وشراء الأسهم .

وإبتداء من عام ١٨٨٣ إلى عام ١٨٩٨ قامت عدة محاولات لإنشاء سوق لبيع الأوراق المالية،وقد إجتمع بعض السماسرة وإستأجروا مبنى لهم يقع خلف حديقة الأزبكية، وبذلك كانت أول بورصة فى القاهرة وكان ذلك فى عام ١٨٩٠ غير أن نشاطها كان قليل وغير منتظم مما أدى إلى إغلاقها .

وإستمرت هذه المحاولات لإنشاء سوق منظمة للأسواق المالية فى عام ١٨٩٨ قامت محاولةأخرى وإختيرأحدالفنادق لهذا الغرض غيرأن إزدياد النشاط الإقتصادى

فـى مصـر خـلال الربـع الأخيـر مـن القـرن التاسـع عشـر،حيث بلـغ عـدد الشـركات المساهمة مـا يقـرب مـن ٧٩ شـركة يشكل رأس مالهـا ٢٩مليـون جنيـه ممـا ألـزم ضرورة إيجاد سوق للأوراق المالية وأقيمت أو لبورصـة رسـمية عـام ١٩٠٣ فـى القاهرة ثم بعدها بورصة الإسكندرية،حتى صدر القـانون ٩٥ لسـنة١٩٩٢ المـنظم للبورصات فى مصر .

- المبادئ التى تحكم نشاط بورصة الأوراق المالية

هناك عدد من المبادئ التى تحكم نشاط البورصة،وفيما يلى أهم هذه المبادئ :

(١) العرض الكثيف والطلب الكثيف:

ينبغى أن يكون العرض والطلب كثيف حتى يتقرر مستوى الأسعار بشـكل طبيعـى عندما يتقابل كل من العرض والطلب وهذا يميز البورصة عن السوق العادى .

(٢) العلانية :

يجب أن تتصـف جميـع معـاملات السـوق بـالعلانية،فلابـد مـن إعلانـهـا مـن حيـث الصنف والكمية والسعر،فتتم العمليات داخل المقصورة بالمنـاداة بواسـطة البـائعين والمشترين على غرضهم أو طلبهم بصوت مرتفع مسموع وكـذلك تعلـق المعـاملات على لوحة كبيرة يراها الجميع،فضلاً عن أسعار الفتح والقفل تنشر بـالصحف وتذاع بالإذاعة فتصير معروفة للكافة فى أنحاء البلاد وخارجها خلال وقت قصير .

ولا يسـمح بـدخول المقصـورة إلا للسماسـرة أو منـدوبيهم وعـن طـريقهم تـتم المعاملات بين البائعين والمشترين .

(٣) حرية التعامل :

سيلتزم أن يمارس المتعاملون فى البورصة أعمالهم فى حريـة تامـة لا يحكمهـم إلا القانون واللوائح،وعندما يقوم السمسار بالمناداة على ما يعرضه للبيع يتقدم إليه

سماسرة المشترين،عارضين عليه الأسعار فيقبلها أو يساوم فيها إلى أن يتفـق مـع أحدهم على أحسن سعر لصالح عميله البائع .

(٤) الإلتزام بالمثل الأخلاقية :

يقوم التعامل فى البورصة على الثقة بين السماسرة وعملائهـم مـن ناحيـة وبـين السماسرة وبعضهم من ناحية أخرى وكثيـراً مـا يصـدر العميـل إلـى سمسـاره أمـراً شفوياً أو هاتفياً بالبيع أو الشراء،كذلك فإن الإرتباط بين السماسرة بعضـهم ببعض

على الصفقات يتم فى أول الأمر شفاهة،ومتى تم الإيجاب والقبول شفهياً كان بمثابة عقد ملزم للطرفين فضلاً عن ذلك فإن السمسار يرعى مصالح عميله ويعمل على تحقيقها بأمانة وصدق .

(٥) رقابة الدولة :

نظراً لخطورة البورصة وأهمية أثرها الذى ينعكس على إقتصاديات البلاد،فإن الدولة تسن القوانين التى تحمها واللوائح التى تنظم العمل بها،وتعين لها مندوباً يراقب ما يجرى فيها من معاملات .

- شروط تسجيل الأوراق المالية بالبورصة

عادة ماتضع البورصات شروطاً لتسجيل الأوراق التى تصدرها الشركات المختلفة وذلك للسماح بالتداول فيها،وتختلف هذه الشروط بطبيعة الحال من دولة لأخرى حسب ظروفها وأهدافها التى تسعى إليها والتسجيل فى بورصة نيويورك مثلاً هناك خمسة شروط أساسية هى :

1. **أن لا يقل صافى الربح قبل الضريبة الذى حققته المنشأة فى العام المنصرف عن ٢,٥ مليون دولار،وأن لا يقل عن ٢ مليون دولار فى السنتين السابقتين على ذلك العام .**
2. **أن لا تقل قيمة الأصول الملموسة عن ١٨ مليون دولار .**
3. **أن لا تقل القيمة السوقية للأسهم عن ١٨ مليون دولار .**
4. **أن يملك الجمهور حصة فى رأس المال لا تقل قيمتها عن ١,١ مليون دولار**
5. **أن يوجد ٢٠٠٠ مساهم على الأقل يملك كل منهم ١٠٠سهم أو أكثر .**

رابعاً : عمليات البورصة العامة

لا يقتصر التعامل فى سوق الأوراق المالية على العمليات العاجلة التى تتضمن تصفية العمليات مباشرة عن طريق دفع قيمة الصكوك وإستلامها بل يتجاوز ذلك الأمر إلى العمليات الآجلة التى لا تتم تصفيتها إلا فى مواعيد محددة قد تكون كل شهر أو شهرين وفقاً للنظام الذى يحكم السوق .

لذلك يوجد نوعان من العمليات هما :

١- عمليات عاجلة .

٢- عمليات آجلة .

١) العمليات العاجلة :

العمليات العاجلة على الأوراق المالية لا تشتمل على أى أجل فهى تنفذ فى مدى مهلة قصيرة لا تتجاوز ٤٨ ساعة،ويلتزم المتعامل فى السوق العاجلة أن يسدد ثمن الأوراق المالية المشتراه فوراً وذلك عقب عقد الصفقة أو أن يتخلى عن الأوراق التى تسلمها .

والهدف الأساسى من العمليات العاجلة هو توظيف الأموال توظيفاً حقيقياً لتحقيق عائد سنوى من الأوراق المشتراه،عن طريق قيام المشترى بشراء الأوراق المالية كما يضمن دخلاً ثابتاً سنوياً من كوبوناتها،أما بغرض بيع هذه الأوراق عند إرتفاع أسعارها للحصول على الربح أيضاً،أو الحصول على الجوائز التى تعطى لبعض السندات إذا ما أجرى سحب على أرقام السندات .

فإذا رغب أحد العملاء فى شراء أوراق مالية فإنه يصدر أمراً إلى السمسار الذى يمثله محدداً له أسماء الأوراق المالية التى يرغب فى شرائها وذلك بأحسن سعر أوفى حدود سعر معين،وكذلك الحال إذا رغب العميل فى بيع أوراق مالية يمتلكها .

ويقوم السمسار الذى تلقى الأمر بعقد الصفقة قور تلقيه هذا الأمر،وبعد تنفيذه للصفقة يرسل السمسار إلى عميله رسالة تعزيز عن الصفقة التى عقدها لحسابه وصورتها كالآتى :

الأسم : .... تليفون رقم :...........

سمسار أوراق مالية سجل تجارى رقم : ....

القاهرة

القاهرة فى : ....

السيد : ....

نتشرف بأننثبت لكم العمليات التى قمنا بها اليوم لحسابكم .

لقد بعتم لقد إشتريتم

....

....

السمسرة : .... **السمسرة : ....**

تحريراً فى / / ٢٠١ **التوقيع : ....**

وتفضلوا بقبول فائق الإحترام

هذه العمليات خاضعة لجميع أحكام اللائحة الداخلية لبورصة الأوراق المالية بالقاهرة التى تعتبر جزءاً متمماً لهذا

(٢) العمليات الآجلة :

العمليات الآجلة هى التى تسوى بعد أجل معين ينفق عليه عند إبرام لصفقة،أى هى العمليات التى يلتزم بموجبها كل من المشترى والبائع على تصفيتها معين .

ويحدد سعر البيع والشراء عند كتابة العقد،ولكن التسليم والدفع يتم فى وقت آجل،وبالرغم من كتابة العقد بسعر محدد فى الحال إلا انه ليس هناك حاجة لدفع أية نقود حتى موعد التسليم،وتخضع هذه العمليات فى موعد التصفية لذات الشروط الممول بها فى السوق العاجلة .

وتغطى العمليات الآجلة أغراض المضاربة وتتم جميعها تحت تأثير رغبة المضاربين فى الإفادة من تقلبات الأسعار خلال الفترة التى تظل فيها العمليات قائمة حتى التصفية .

أسئلة على الفصل السابع

١- وضح مفهوم المشتقات المالية وأنواعها ؟

٢- أذكر المقصود بكلاً من :

أ- العقود الآجلة

ب- العقود المستقبلية

ج- عقود الخيار

د- المبادلات

و- السقف

ي- القاعدة أو الأرضية

٣- ما هى الجهات التى تستخدم المشتقات المالية؟

٤- تكلم عن نشأة البورصة فى مصر؟

٥- أذكر المبادئ التى تحكم نشاط بورصة الأوراق المالية؟

٦- وضح أنواع عمليات البورصة العامة؟

٧- أذكر شروط تسجيل الأوراق المالية بالبورصة؟

٨- وضح المقصود بعمليات البورصة العاجلة والآجلة؟

الفصل الثامن

محاسبة العملات الأجنبية

أهداف الفصل:

يهدف هذا الفصل إلى أن يتمكن القارئ من فهم الآتى:

- **طبيعة المعاملات التى تتم بعملة أجنبية .**
- **المفاهيم المرتبطة بمعاملات بعملة أجنبية .**
- **الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية .**



الفصل الثامن

محاسبة العملات الأجنبية

تمهيد :-

تتعدد أنشطة الشركات المتعددة الجنسية فى معاملاتها الدولية الآجلة الخاصة بعمليات الإستيراد والتصدير للسلع أو الخدمات،حيث يتم إبرام الصفقات والتعاقدات فى تاريخ معين على أن يتم السداد أو التحصيل النقدى لقيمة تلك الصفقة فى تاريخ لاحق،وتبرز فى هذه الحالة مشكلة فروق العملة الناتجة عن إختلاف أسعار صرف العملات الأجنبية بين تاريخ نشأة الصفقة وتاريخ سداد الإلتزامات أو تحصيل المستحقات المترتبة عليها .

ونتناول فى هذا الفصل مشكلة المعاملات التى تتم بعملة أجنبية فى الشركات المصرية التى ترتبط بأنشطة دولية (مثل عمليات الإستيراد أو التصدير) والمداخل المحاسبية لمعالجتها والتقرير عنها فى ضوء المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية،موضحاً طبيعة المعاملات بعملة أجنبية،وشروط المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)،والأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بعملة أجنبية .

أولاً: طبيعة المعاملات الأجنبية

لقد إنتشر إستخدام مصطلح المعاملات بالعملة الأجنبية فى مجال المحاسبة الدولية نظراً لتعدد أنواع المعاملات التى تتم بالعملة الأجنبية،إضافة إلى العديد من المشكلات المحاسبية التى تواجه الشركات متعددة الجنسية بسبب إبرام هذه الصفقات .

ويقصد بالمعاملة بالعملة الأجنبية هى العملية التى تمت بعملة أجنبية بخلاف عملة القيد للمنشأة أو تحتاج السداد بعملة أجنبية،وتثبت هذه المعاملات على أساس عملة القيد وذلك بإستخدام سعر الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية فى تاريخ المعاملة .

١- أنواع المعاملات بالعملة الأجنبية

تشمل المعاملات بالعملة الأجنبية الأنواع التالية :

١. عمليات الشراء أو البيع أو الخدمات والتى تتحدد أسعارها بعملات أجنبية .
٢. عمليات الإقتراض أو الإقراض بحيث تكون المبالغ الواجبة السداد أو التحصيل محددة بعملات أجنبية .
٣. عقود الصرف الأجنبى والتى لم تنفذ بعد .
٤. عمليات إقتناء أو إستبعاد أصول أو حدوث أو تسوية إلتزامات بعملة أجنبية

ويلاحظ أن المعاملات بعملة أجنبية يجب أن يتم ترجمتها إلى عملة القيد (عملة التقرير) ويتم ذلك بتطبيق سعر الصرف بين العملة الأجنبية وعملة القيد،أما بخصوص المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ويتم تسويتها بعملة القيد (أى العملة المحلية) فلا تعتبر هذه المعاملة معاملة بعملة أجنبية .

وعلى سبيل المثال إذا قامت شركة مصرية بتصدير بضاعة إلى شركة أمريكية على أن تتم تسوية العملية بالدولار الأمريكى فتعتبر هذه العملية صفقة بعملة أجنبية،أما إذا تمت تسوية العملية بالجنية المصرى (العملة المحلية) فلا تعتبر المعاملة بعملة أجنبية .

وهكذا فإن الشركات متعددة الجنسية تواجه عديد من المشكلات المحاسبية المرتبطة بتلك المعاملات التى تتم بعملة أجنبية ولعل من أهمها :

١. التسجيل الأولى للمعاملة وقت حدوثها .
٢. تسجيل أرصدة العملات الأجنبية فى التواريخ اللاحقة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالى .
٣. معالجة الأرباح أو الخسائر الناتجة عن التغيرات فى أسعار الصرف سواء عند إعداد القوائم المالية أو عند إنتهاء عملية السداد أو التحصيل النقدى للصفقة .
٤. تسجيل التسويات الخاصة بحسابات المدينين والدائنين بالعملة الأجنبية فى تواريخ إستحقاقها .

وقد كانت المعالجة المحاسبية لهذه المشاكل السابق عرضها مختلفة بين الشركات فى الدول المختلفة حتى صدر معيار المحاسبة الدولية رقم (٢١) وأصبح سارى المفعول من يناير١٩٨٥ وقد تم إعادة صياغته عام ١٩٩٣ وأصبحت بذلك الشركات متعددة الجنسية ملتزمة بتطبيقه على صفقاتها الدولية التى تتم بالعملات الأجنبية وقد أدى ذلك إلى توحيد المعالجات المحاسبية لتلك المشاكل إلى حد كبير .

٢- الفرق بين ترجمة العملة وتحويل العملة .

يقصد بعملية ترجمة العملة "عمليات التغيير بواسطة عملة القيد عن قيم نقدية (أصول أو إلتزامات أو إيرادات أو مصروفات) محددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر صرف ملائم .

بينما يشير مصطلح تحويل العملة إلى "عملية تغيير فعلية من عملة إلى عملة أخرى وإنتقال للأموال بين طرفين"،ولكن عملية الترجمة ما هى إلا تغيير فى

التعبير النقدى للأرصدة المحاسبية،أى أنـه حسـاب مثبـت بعملـة أجنبيـة معينـة يـتم التعبير عنه بالقيمة المعادلة لعملة دولة أخرى بإستخدام سـعر صـرف ملائم،وبـذلك يحدث تغيير فعلى للعملات ولا تحرك للأموال،وتتم عمليات الترجمة دفترياً بواسـطة المحاسبين بينما تتم عمليات تحويل العملة عن طريـق البنـوك التجاريـة أو شـركات السمسرة .

٣- بعض المفاهيم المرتبطة بالمعاملات بالعملات الأجنبية

أ- سعر الصرف

"هو عدد الوحدات النقدية التى يجب أن تعطـى بعملـة دولـة مـا مقابـل الحصـول على وحدة واحدة من عملة دولة أخرى " .

ب- عملة القيد

"هى العملة التى تستخدم فى إعداد وعرض القوائم المالية للشركة" .

جـ- العملة الوظيفية

"هـى العملـة التـى تسـتخدمها الشـركة فـى إدارة عملياتهـا فـى ظـل الظـروف الإقتصادية العاديـة التـى تمـارس مـن خلالهـا نشـاطها"،وهى عـادة مـاتكون عملـة الدولة التى تمارس الشركة أنشطتها داخل حدودها الإقليمية .

د- سعر المعاملة

"هو سعرالتبادل المتفق عليه لتبادل نوعين مختلفين من العملة بتاريخ محدد فى المستقبل" .

هـ - سعر الإقفال

"هو سعر الصرف المحدد فى تاريخ الميزانية" .

و- صافى الإستثمار فى كيان أجنبى

"هو الجـزء الـذى تملكـه الشـركة الأم مـن أصـول أو حقـوق ملكيـة فـى الشـركة الأجنبية" .

ز- المعاملات المنتهية

"هى المعاملات التى تعقدها الشركة متعددة الجنسية وتنتهى بالتحصيل أو السداد للحقوق أو الإلتزامات المالية المترتبة عليها خلال فترة محاسبية واحدة" .

حـ- المعاملات غير المنتهية

"هى المعـاملات التـى تـتم فـى فتـرة ماليـة معينـة وتنتهـى بالتحصـيل أو السـداد الحقوق أو الإلتزامات المالية المترتبة عليها فى فترة أو فترات مالية لاحقة" .

ثانياً: شروط المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)

يتضمن المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١)،"آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية"،يشتمل على بعض الشروط أو المتطلبات بخصوص المعاملات التى تتم بعملة أجنبية وتتمثل فى الفقرات التالية:

(أ) يجب أن تسجل العملية المحددة بعملة أجنبية على أساس ما يعادلها من عملة التقرير،وذلك بتطبيق سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية فى تاريخ حدوث العملية .

(ب) فى تاريخ كل ميزانية عمومية

١. يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية بإستخدام سعر صرف الإقفال .
٢. يجب التقرير عن البنود غير النقدية المدرجة بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام سعر الصرف الذى كان سائداً بتاريخ حدوث العملية
٣. يجب التقرير عن البنود غير النقدية والتى تكون مسجلة على اساس القيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية بإستخدام أسعار الصرف التى كانت سائدة عندما تم تحديد هذه القيم .

(جـ) الإعتراف بفروقات أسعار الصرف الناجمة عن تسوية البنود النقدية،أوتلك الناجمة عن التقرير عن بنود المنشأة النقدية بأسعار صرف تختلف عن تلك التى كانت قد سجلت بها أصلاً خلال الفترة،أو تم التقرير عنها فى بيانات مالية سابقة كدخل أو مصروف فى الفترة التى تنشأ فيها .

ومما سبق يتضح أنه وفقاً للمعيار المحاسبى الدولى فإن المعالجة المحاسبية للمعاملات الأجنبية يتبع فيها الآتى :

١- فى تاريخ حدوث المعاملة :

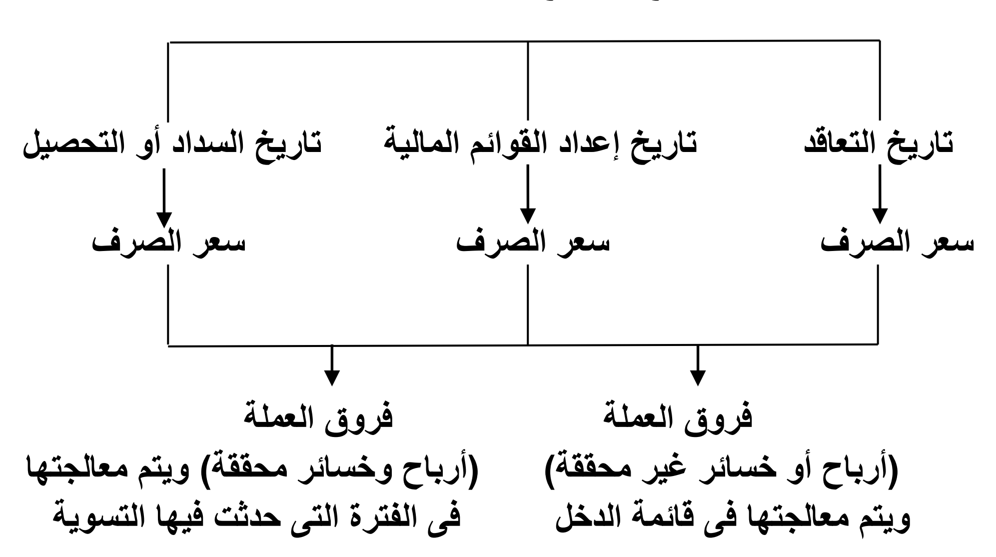
تثبت العمليات بالعملة الأجنبية خلال السنة المالية على اساس أسعار الصرف الجارية (الفورية) وذلك فى تاريخ تنفيذ المعاملة .

٢- فى تاريخ إعداد الميزانية اللاحقة لتاريخ حدوث المعاملة وقبل التسوية

يتم إعادة تقييم الأرصدة المحددة بعملة أجنبية (أرصدة المدينين،أو الدائنين) على أساس أسعارالصرف الجارية فى تاريخ الميزانية،ثم يتم إثبات فروق التقييم (فروق أسعار الصرف) سواء كانت أرباح أو خسائر فى قائمة الدخل .

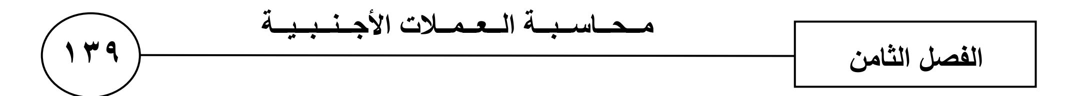
٣- فى تاريخ تسوية المعاملة :

يقصد بتسوية المعاملة أى عملية السداد أو التحصيل لقيمتها وفى هذا التاريخ يحدث تغير فى أسعار الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية وبذلك تنشأ أرباح أو خسائر صرف وتعتبر فى هذه الحالة أرباح أو خسائر محققة ويتم تسجيلها والإعتراف بها فى ذلك التاريخ،ويوضح الشكل التالى ما سبق :



ثالثاً: الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية

يواجه المحاسب عند معالجة المعاملات بالعملة الأجنبية بالعديد من المشاكل المحاسبة وخاصة فى معالجة فروق العملة (فروق سعر الصرف) المرتبطة بالصفقات الأجنبية،وقد ظهر فى الفكر المحاسبى أسلوب لمعالجة هذه المشكلات وهما :



الأول: أسلوب المعاملة الواحدة

وهو الأسلوب التقليدى الذى إتبعته الشركات متعددة الجنسية فى معالجة فروق سعر الصرف وذلك حتى صدور المعيار الدولى رقم (٢١) وأصبح سارى المفعول من يناير ١٩٨٥ .

الثانى: أسلوب المعاملتين

وفقاً لهذا الأسلوب يتم النظر إلى الصفقة بعملة أجنبية على أنها تمثل عمليتين منفصلتين،العملية الأولى هى عملية الشراء أو البيع أو الإقتراض أو الأقراض والعملية الثانية هى سداد المدفوعات أو تحصيل المقبوضات الناشئة عن العملية الأولى .

وهذا الأسلوب هو الأسلوب المطبق فعلاً فى الشركات متعددة الجنسية حيث أصبحت الشركات ملزمة بتطبيقه بدءاً من تاريخ تطبيق المعيار الدولى رقم (٢١) (يناير١٩٨٥) .

رابعاً: تطبيقات عملية للإثبات المحاسبى للمعاملات بالمعاملة الأجنبية

[أ] إستخدام أسلوب المعاملة الواحدة

مثال ١:

فى ٢٠٢/٣/١ قامت إحدى الشركات المصرية بإستيراد آلات قيمتها مليون دولار من إحدى الشركات الأمريكية بالأجل عندما كان سعر صرف (الدولار= ٥,٣٠ جنيه مصرى) وفى ٦/٣٠ تاريخ إعداد الميزانية العمومية كان سعر الصرف (الدولار = ٥,٤٠ جنيه مصرى)،وفى ٨/٣٠ تم تسوية المعاملة وكان سعر الصرف (الدولار = ٥,٣٨ جنيه مصرى) .

المطلوب:

إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر كل من المستورد والمصدر (مع العلم بأنه يتم السداد بعملة المصدر) .

الحل

*فى دفاتر الشركة المصرية (المستورد) بالجنيه المصرى

مدين	دائن	البيان
		فى ٣/١ تاريخ حدوث المعاملة
٥٣٠٠٠٠٠		من حـ / الآلات
	٥٣٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٠)
		فى ٦/٣٠تاريخ إعداد الميزانية لا قيد

<u>فى ٨/٣٠ تاريخ التسوية</u> **من مذكورين** **حـ / آلات (فرق عملة)** **حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية) (١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٠)** **إلى حـ / البنك (نقدية)(١٠٠٠٠٠٠×٥,٣٥)**	**٥٣٨٠٠٠٠**	**٨٠٠٠٠** **٥٣٠٠٠٠٠**

*** فى دفاتر الشركة الأمريكية (المصدر) بالدولار**

<u>فى ٣/١ تاريخ حدوث المعاملة</u> **من حـ / العملاء** **إلى حـ / المبيعات الخارجية**	**١٠٠٠٠٠٠**	**١٠٠٠٠٠٠**
<u>فى ٨/٣٠ تاريخ التسوية</u> **من حـ / البنك** **إلى حـ / العملاء**	**١٠٠٠٠٠٠**	**١٠٠٠٠٠٠**

<u>لاحظ :</u>

١) بالنسبة لدفاتر المصدر (الشركة الأمريكية) لا تتأثر بأى تغيرات فى سعر الصرف حيث يتم تسجيل العملية بالدولار وكذلك تحصيلها وهى العملة المحلية للدولة .

٢) بالنسبة لدفاتر المستورد (الشركة المصرية) تعتبر صفقة بعملة أجنبية يتم تسجيلها بالدفاتر بالجنية المصرى وسداد قيمتها بالدولار الأمريكى لذلك فهى تأثرت بالتغيرات الحادثة فى سعر الصرف بين الجنيه والدولار .

٣) زاد سعر الصرف فى تاريخ التسوية عن تاريخ حدوث المعاملة فإن ذلك يؤدى إلى حدوث خسارة للمشترى وإذا نقص سعر الصرف فإن ذلك يمثل ربح للمشترى والعكس صحيح بالنسبة للبائع .

٤) بإستخدام طريقة المعاملة الواحدة لا يتم إجراء أى قيود وقت إعداد الميزانية العمومية قبل عملية التسوية للصفقة (السداد أو التحصيل) .

<u>مثال ٢</u>

قامت شركة النور للإستيراد والتصدير فى ٢٠١٥/١/١ بإستيراد بضائع من شركة البركة القطرية بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكى،ويتم السداد والتحصيل فى ٥/١ بالدولار الأمريكى،وقد كان سعر تحويل الدولار كما يلى :

جنيه مصرى ريال قطرى

فى ٢٠١٥/١/١   ٤,٣٠   ٣,٩٠

فى ٢٠١٥/٥/١   ٤,٢٠   ٣,٧٠

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لكلاً من المستورد والمصدر

الـــــحـــــل

***فى دفاتر شركة النور (المستورد) بالجنيه المصرى**

٨٦٠٠٠٠٠		**فى ١/١ تاريخ حدوث المعاملة** من حـ / المشتريات الخارجية (٤,٣×٢٠٠٠٠٠٠)
	٨٦٠٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
٨٦٠٠٠٠٠		**فى ٥/١ تاريخ التسوية** من حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية) إلى مذكورين
	٨٤٠٠٠٠٠	حـ / بنك (٤,٢٠×٢٠٠٠٠٠٠)
	٢٠٠٠٠٠	حـ/ مشتريات خارجية (فرق عملة)

*** فى دفاتر شركة البركة (المصدر) بالريال القطرى**

٧٨٠٠٠٠٠		**فى ١/١ تاريخ حدوث المعاملة** من حـ / المدينون (بعملة أجنبية)
	٧٨٠٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات الخارجية (٣,٧٠×٢٠٠٠٠٠٠)
		فى ٥/١ تاريخ التسوية من مذكورين
٧٤٠٠٠٠٠		حـ/ البنك (٣,٧٠×٢٠٠٠٠٠٠)
٤٠٠٠٠٠		حـ / المبيعات الخارجية (فرق)
	٧٨٠٠٠٠٠	إلى حـ / المدينون (بعملة أجنبية)

١) فى دفاتر المستورد قامت الشركة بتسجيل العمليات بالجنيه المصرى والسداد بالدولار وقد إنخفض سعر الصرف وبالتالى حدث ربح فى تاريخ السداد .

٢) فـى دفـاتر المصـدر قامـت الشـركة بتسـجيل العمليـات فـى دفاترهـا بـالريال وتحصيل قيمة المعاملة بالريال وبالتالى حدث فروق سـعر صـرف فـى شـكل خسارة (فى تاريخ التحصيل) .

[٢] إستخدام أسلوب المعاملتين

يتم إجراء ثلاث خطوات :

1. **تسجيل المعاملة وقت حدوثها (سعر الصرف الجارى وقت حدوث المعاملة)**
2. **فى تاريخ إعداد الميزانيـة العموميـة (يـتم إجـراء تسـوية للحسـابات بسـعر الصرف الجارى وقت إعداد الميزانيـة ويـتم إعـادة تقيـيم أرصـدة المـدينون والدائنون .**
3. **فى تاريخ تسوية المعاملة يتم تسوية الأرصدة وحساب الأرباح أو الخسـائر المحققة من تغيرات سعر الصرف .**

(ا) أرباح وخسائر فروق العملة الناتجة عن عملية الإستيراد (الشراء بعملة أجنبية)

مثال١

فى ٢٠٠٢/٥/١ قامت شركة "بن داوود" بالمملكة العربيـة السـعودية بإسـتيراد بضائع ومنتجات قطنية مـن شـركة "ميـدل إيسـت" الإنجليزيـة مقابـل مليـون جنيـه إسترلينى وتسدد القيمة بعد شـهرين مـن تاريخـه حيـث كـان سـعر الصـرف للجنيـه الإسترلينى فى ذلك اليوم ٥,٧٠ ريال سعودى .

المطلوب: إجراء قيود اليومية اللازمة فى دفاتر المستورد (شركة بن داوود) .

بفرض أن : أ- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٦٥ ريال سعودى .

ب- سعر الصرف فى تاريخ السداد كان ٥,٧٤ ريال سعودى .

الحـــــل

***فى دفاتر شركة بن داوود (المستورد) بالجنيه المصرى**

		في ٥/١ تاريخ حدوث المعاملة
٧٥٠٠٠٠٠		**من حـ / المشتريات الخارجية**
	٧٥٠٠٠٠٠	**إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)**
		السداد بسعر الصرف (٥,٦٥)
٧٥٠٠٠٠٠		**من حـ/ الدائنين (عملة أجنبية)**
		إلى مذكورين
	٥٦٥٠٠٠٠	**حـ / بنك**
	٥٠٠٠٠	**حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (ارباح)**
٥٠٠٠٠		**من حـ / أرباح وخسائر فروق عملة**
	٥٠٠٠٠	**إلى حـ / أرباح وخسائر**
		السداد بسعر صرف (٥,٧٤)
		من مذكورين
٥٧٠٠٠٠٠		**حـ/ الدائنين (عملة أجنبية)**
٤٠٠٠٠		**حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)**
	٥٧٤٠٠٠٠	**إلى حـ / البنك**
٤٠٠٠٠		**من حـ / أرباح وخسائر**
	٤٠٠٠٠	**إلى حـ/ أرباح وخسائر فرق عملة**

(٢) عمليات التصدير والإستيراد فى سنة مالية والسداد فى سنة مالية تالية

مثال ٢

قامت شركة نور الهدى المصرية فى ١٩٩٧/١٠/١ بشراء بضاعة من شركة لانكوم الفرنسية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ فرنك على أن يتم السداد فى ١٩٩٨/٢/١ فإذا علمت أن أسعار الصرف للفرنك الفرنسى مقابل الجنيه المصرى كانت على النحو التالى :

١٩٩٧/١٠/١ ٠,٦٣ جنيه مصرى .

١٩٩٧/١٢/٣١ ٠,٦٤ جنيه مصرى .

١٩٩٨/٢/١ ٠,٦٢ جنيه مصرى .

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر المستورد (ويتم السداد بعملة المصدر) .

١- تقوم شركة نور الهدى (المصرية) بتسجيل عملية الشراء للبضاعة فى ١٩٩٧/١٠/١ (تاريخ حدوث العملية) :

٦٣٠٠٠		من حـ / المشتريات الخارجية
	٦٣٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)

٢- فى تاريخ إعداد الميزانية،يتم تعديل رصيد الدائنين بعملة أجنبية وفقاً لسعر الصرف السائد فى تاريخ الميزانية،وتقوم الشركة بإعداد قيد اليومية التالى :

١٠٠٠		من حـ / ارباح وخسائر فروق العملة (خسائر)
	١٠٠٠	إلى حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
١٠٠٠		من حـ/ الارباح والخسائر
	١٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)

لاحظ: خسارة فروق العملة = مستحق للدائنين فى ١٠/١ (٦٣٠٠٠) – مستحق للدائنين فى ١٢/٣١ (٦٤٠٠٠) = ١٠٠٠ جنيه

٣- فى تاريخ التسوية (السداد) للشركة الفرنسية

٦٤٠٠٠		من حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		إلى مذكورين
	٦٢٠٠٠	حـ/ البنك (١٠٠٠٠٠×٠,٦٢)
	٢٠٠٠	حـ/ ارباح وخسائر فروق عمله (ارباح)
٢٠٠٠		من حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٢٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر

لاحظ :

1. **فى تاريخ إعداد الميزانية (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .**
2. **فى تاريخ التسوية "السداد" (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .**

(٣) عمليات الإستيراد والتصدير والسداد على أقساط خلال نفس السنة المالية

مثال٣

تعاقدت شركة الوليد السعودية مع شركة ليون الفرنسية على قيام شركة الوليد بتصدير بضاعة قيمتها ٢ مليون دولار على أن تسدد على دفعتين متساويتين تكون

الدفعة الأولى بعد شحن البضاعة بشهر والثانية بعدها بثلاثة شهور،وقد تم شحن البضاعة يوم ٢٠٠٠/٧/٢٥ وتم سداد الدفعات فى مواعيدها،يتم تحويل العملة الأجنبية التى يحصل عليها المصدر فى نفس اليوم إلأى العملة الوطنية .

وقد كان سعر صرف الدولار الأمريكى مقابل كلاً من الريال السعودى والفرنك الفرنسى على النحو التالى :

	ريال سعودى	فرنك فرنسى
٧/٢٥	٣,٧٥	١,٨٧
٨/٢٥	٣,٨٠	١,٩٠
١١/٢٥	٣,٧٠	١,٩٢

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر كلاً من المصدر والمستورد .

الحــــــل

أولاً: دفاتر المصدر (شركة الوليد السعودية)

٧٥٠٠٠٠٠		**في ٧/٢٥** من حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)
	٧٥٠٠٠٠٠	إلى حـ / المبيعات الخارجية
		في ٨/٢٥ تحصيل الدفعة الأولى ٣,٨
٣٨٠٠٠٠٠		من حـ/ البنك
		إلى مذكورين
	٣٧٥٠٠٠٠	حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)
	٥٠٠٠٠	حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (ارباح)
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر فروق عملة
	٥٠٠٠٠	إلى حـ / أرباح وخسائر
		في ١١/٢٥ تحصيل الدفعة الثانية ٣,٧
		من مذكورين
٣٧٠٠٠٠٠		حـ/ البنك
٥٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٣٧٥٠٠٠٠	إلى حـ / العملاء (شركة ليون الفرنسية)
٥٠٠٠٠		من حـ / أرباح وخسائر
	٥٠٠٠٠	إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة

ثانياً: دفاتر المستورد (شركة ليون الفرنسية)

مدين	دائن	البيان
		<u>فى ٧/٢٥</u>
٣٧٤٠٠٠٠٠		**من حـ / المشتريات الخارجية**
	٣٧٤٠٠٠٠٠	**إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)**
		<u>فى ٨/٢٥ سداد الدفعة الأولى</u>
		من مذكورين
١٨٧٠٠٠٠		**حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)**
٣٠٠٠٠		**حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)**
	١٩٠٠٠٠٠	**إلى حـ / البنك**
٣٠٠٠٠		**من حـ / أرباح وخسائر**
	٣٠٠٠٠	**إلى حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)**
		<u>فى١١/٢٥ سداد الدفعة الثانية</u>
		من مذكورين
١٨٧٠٠٠٠		**حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)**
٥٠٠٠٠		**حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)**
	١٩٢٠٠٠٠	**إلى حـ / البنك**
٥٠٠٠٠		**من حـ / أرباح وخسائر**
	٥٠٠٠٠	**إلى حـ/ أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)**

<u>لاحظ :</u>

1. **بدفاتر المصدر حققت الشركة أرباح ناتجة عن فروق سعر العملة الأجنبية فى الدفعة الأولى ربح رحلت إلى حـ/ارباح وخسائر كربح ..والدفعة الثانية خسارة رحلت أيضاً .**
2. **بدفاتر المستورد حققت الشركة خسارة فى الدفعة الأولى والثانية رحلت لحساب الأرباح والخسائر (٥٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) .**

(٤) عمليات الإقتراض بالعملة الأجنبية

<u>مثال ٤</u>

بافتراض أن إحدى الشركات المصرية فى ١٩٩٨/٤/٣٠ إستوردت أجهزة ومعدات طبية من مورد سعودى بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ريال سعودى بموجب كمبيالات من البنك المصرى الأمريكى لمدة ٣ شهور بفائدة بمعدل ٦٪ على أن يتم السداد

بالريالات،وذلك لسداد المستحق للمورد السعودى،وفى ١٩٩٧/٧/٣٠ تم سداد الكمبيالات والفائدة،علماً بأن سعر الصرف الفورى للريال السعودى كان كما يلى :

في ٤/٣٠ ٠,٩٢ جنيه مصرى .
في ٧/٣٠ ٠,٩٤ جنيه مصرى .

المطلوب: تسجيل العملية السابقة فى دفاتر الشركة المصرية .

الحـــــــل

في ٤/٣٠ (تاريخ إتمام العملية)

من	إلى	البيان
		عند الشراء بـ٥٠٠٠٠٠ ريال بسعر صرف٠,٩٢
٤٦٠٠٠٠		من حـ / الآلات والمعدات
	٤٦٠٠٠٠	إلى حـ / الدائنين (بعملة أجنبية)
		الحصول على قرض (٥٠٠٠٠٠ ريال)
٤٦٠٠٠٠		من حـ/ الدائنين (بعملة أجنبية)
	٤٦٠٠٠٠	إلى حـ/ اوراق دفع (بعملة أجنبية)
		بموجب كمبيالات (٥٠٠٠٠٠ × ٠,٩٢)

في ٧/٣٠ تاريخ إستحقاق القرض (كمبيالات البنك)

من	إلى	البيان
		من مذكورين
٤٦٠٠٠٠		حـ / اوراق دفع (بعملة أجنبية)
٧٠٥٠		حـ/ الفائدة المستحقة
١٠٠٠٠		حـ / أرباح وخسائر فروق عملة (خسائر)
	٤٧٧٠٥٠	إلى حـ / النقدية
		ترحيل فروق أ/خ
١٠٠٠٠		من حـ/ الأرباح والخسائر
	١٠٠٠٠	إلى حـ/ خسائر فروق عملة

لاحظ :

١. عمليات الإقتراض أو الإقراض بعملة أجنبية تعامل نفس معاملة عمليات الإستيراد أو التصدير من حيث المعالجة المحاسبية حيث أنه تؤثر فروق عمليات الإستيراد أو التصدير من حيث المعالجة المحاسبية حيث أنه تؤثر فروق سعر الصرف سواء بالزيادة أو النقص فى الرصيد المستحق للدائنين أو المدينين وبذلك تتحقق أرباح أو خسائر فروق عملة .

٢. حـ/ النقدية فى قيد السداد٧/٣٠ = (٥٠٠٠٠٠ ريال +٧٥٠٠ ريال) ×٠,٩٤

أسئلة ومشكلات محاسبية على الفصل الثامن

أولاً:الأسئلة نظرية

س١: وضح أنواع المعاملات التى تتم بعملة أجنية ؟

س٢: أذكر المقصود بكلاً من: سعر الصرف – عملة القيد – العملة الوظيفية – سعر الإقفال – الصفقات المنتهية وغير المنتهية ؟
س٣: أذكر شروط المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١) ؟
س٤: وضح الأساليب المحاسبية لمعالجة المعاملات بالعملة الأجنبية ؟
س٥: إشرح المعالجة المحاسبية لأرباح وخسائر فروق العملة وفق أسلوب المعاملتين مفترضاً مثال رقمى من عندك ؟

ثانياً: مشكلات محاسبية

مشكلة رقم (١)

فى ٢٠١٤/١٠/١ قامت شركة "أرامكو" السعودية بالتعاقد مع شركة (سافا) التركية للصناعات المعدنية على توريد بعض المشتقات البترولية قيمتها ٤ مليون فرنك سويسرى على أن يتم السداد بالفرنك السويسرى بعد ٣ شهور من تاريخ شحن البضاعة الذى تم فى ٢٠١٤/١١/١ ،وقد كانت أسعار صرف الفرنك السويسرى مقابل الريال السعودى والليرة التركية على النحو التالى :

	ريال سعودى	ليرة تركية
٢٠١٤/١٠/١	١,٨٠	١١,٠٠
٢٠١٤/١١/١	١,٧٥	١١,٥٠
٢٠١٤/١٢/٣٠	١,٨٣	١٢,٤٠
٢٠١٥/٢/١	١,٨٥	١٣,٥٠

المطلوب: إجراء قيود اليومية لدى كل من المصدر والمستورد بإستخدام الطريقة المزدوجة .

مشكلة رقم (٢)

فى ٢٠١٣/١١/١٨ قامت شركة "النهى المصرية" بتصدير بضاعة من المنسوجات القطنية لإحدى الشركات الفرنسية بمبلغ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى على أن يتم السداد بعد شهرين،وفى ٢٠١٤/١/١٨ إستلمت الشركة المصرية شيك

مصرفى بـ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى،وقامت بتحويله إلى العملة المحلية (الجنيه المصرى) فى نفس اليوم،وقد كانت أسعار الصرف الفورية للفرنك الفرنسى كما يلى
فى ١١/١٨ الفرنك = ٠,٦٥ ج مصرى
فى ١٢/٣٠ الفرنك = ٠,٦٦ ج مصرى
فى ١/١٨ الفرنك = ٠,٦٤ ج مصرى

المطلوب: إجراء قيود اليومية فى دفاتر شركة النهى المصرية لإثبات العمليات السابقة .

مشكلة رقم (٣)

فى ٢٠١٥/٦/١٠ إشترت شركة "الحسن والحسين" المصرية بضاعة من شركة "المحمود" السعودية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ريال بالأجل تسدد على دفعتين متساويتين،وفى ٦/٣٠ تاريخ نهاية السنة المالية للشركة المصرية،وفى ٧/٢٦ سددت الدفعة الأولى للمورد السعودى،وفى ٨/٢٨ سددت الدفعة الأخيرة وقد كانت أسعار الصرف للريال السعودى كما يلى :

٦/١٠	٠,٩٧	جنيه مصرى
٦/٣٠	٠,٩٨	جنيه مصرى
٧/٢٦	٠,٩٦	جنيه مصرى
٨/٢٨	٠,٩٩	جنيه مصرى

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة المصرية وفقاً لما أقره المعيار المحاسبى الدولى رقم (٢١) .

مشكلة رقم (٤)

فى ٢٠١٣/٧/١ إقترضت شركة النصر للسيارات ١٦٨٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية من مقرض أجنبى،وتستحق الفائدة على القرض مقدماً فى أول يوليو٢٠١٣ بمبلغ ٨٠٠٠٠ وحدة عملة أجنبية،علماً بأن القرض محدد بالعملة الخاصة بالقرض والقيمة المكافئة بالجنيه المصرى للقيمة الأصلية للقرض كانت كما يلى :

١ يوليو ٢٠١٣	(تاريخ القرض)	٢١٠٠٠٠	جنيه .
٣١ ديسمبر ٢٠١٣	(نهاية السنة المالية)	٢٤٠٠٠٠	جنيه .
١ يوليو ٢٠١٤	(تاريخ السداد)	٢٨٠٠٠٠	جنيه .

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر الشركة مع بيان أثرها على قائمة الدخل

الفصل التاسع

مدخل مقترح لأستخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى في جمهورية مصر العربية(دراسة ميدانية).[2]

[1] بحث منشور فى مجلة البحوث المالية والتجارية،الصادرة عن كلية التجارة – جامعة بورسعيد،العدد الرابع،٢٠١٤،(لمؤلف الكتاب)،وكمرشد لطلاب الفرقة الرابعة فى كيفية إعداد مشروع التخرج .

مقدمه البحث :

تمثل مشكله تلوث البيئة أهميه بالغه لدى المجتمع الدولى بصفه عامه،ولدى جمهوريه مصرالعربية بصفه خاصة،نظرا لما يترتب عليه من آثار بيئيه سيئة على البيئة بما تشمله من كائنات مختلفة،لذلك اتجهت الدراسات لتفسيرهذه الظاهرة وحددت أسبابها والناتج عن ممارسة منشآت الأعمال ممثله في المنشات الصناعية من نشاط إنتاجى ملوث للبيئة،مما ترتب عليه أن نادت أراء كثيرة بضرورة تحمل هذه المنشأت بنصيبها في تكلفه درء هذا التلوث،مما حذا بالمحاسبين إلى ترجمه هذا النصيب من زاوية تكاليفيه،بل ونادوا بضرورة الإفصاح عنه بدفاترمنشآت الاعمال كبندمحاسبى مستقل ضمن تكلفه المسئولية الاجتماعية وبحيث يندرج تحتها عند تحديد نتائج أعمال هذه المنشآت .

وتعمل معظم دول العالم حالياً على إيجاد أهم الآليات والسياسات وكذلك التشريعات القانونية الكفيلة بحماية البيئة والحد من أشكال التلوث الذي يواجهها،ولقد أثبتت الدراسات الحديثة[3] أن هناك علاقة وطيدة بين الحاجة الي التنمية الاقتصادية وبين مقتضيات حماية البيئة،إنطلاقاً من أن استمرارية رفاهية الإنسان لايتم إلا مع بقاء البيئة الطبيعية دون استنزاف مع إتاحة الفرصة للأجيال القادمة للاستفادة منها،في إطارما يسمى بالتنمية المستدامة.

وقد أوصت مؤتمرات دوليه متعددة بضرورة تطبيق نظم المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية وخاصة فيما يتعلق بالتلوث البيئى،وكان أهمها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية والذى عقد فى بداية التسعينات من القرن العشرين فى

مدينه (ريوجانيرو) عام١٩٩٢،ولقد كان مدخل قياس العمليات البيئية وعمليات الموارد الطبيعية باستخدام الوحدات العينية من أهم المداخل العلمية والتطبيقية التى إعتمد عليها فى تطبيق نظم المحاسبة البيئية [٤].

وتأسيساً علي ما تقدم كان لابدمن التدخل الحكومى لمكافحه تلوث البيئة من خلال استخدام العديدمن الأدوات لحماية الموارد الطبيعية والبيئية،ومن هذه

---

[٢] **Cornell D.W., And B.A postolou, Auditing for violation of Environmental Laws, the national Public Accountants,July,2013.**

[١] **د/ احمد فرغلى محمد،"دراسات مستقبليه في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية"،المكتبة الأكاديمية، القاهرة ،١٩٩٧، ص ١٣.**

الأدوات فرض ضريبة تلوث أومنح حوافزضريبية لمكافحة التلوث،ويعتمد هذا التدخل على تطورالمفهوم التقليدي للضريبة والذي كان يستند إلى مبدأ "حياديه الضريبة"حيث كان للضريبة هدف وحيد يتمثل في الهدف المالى،وبالتالي استخدمت السلطات العامةالضريبة كأداه للحصول على الإيرادات المالية بهدف تغطيه النفقات العامة،ولكن اصبح الأن ينظر إلى الوظيفة المالية على أنها إحدى وظائف الضريبة وتعاظم دورها كأداه من أدوات السياسة المالية التى تهدف إلى تحقيق أغراض إقتصاديه وإجتماعية متعددة منها مكافحه تلوث البيئة

<u>مشكله البحث</u> :

إن التلوث البيئى أصبح من اخطرقضايا الساعة التى لا تحتمل التأجيل أو التجاهل،نظراً لتهديدها صحة الإنسان،ويكلف الدولة أموالاً طائلة لعلاج أثاره وتداعياته ترتب عليه أن تحولت بعض المناطق الصناعية مثل حلوان من منتجع صحى لإستشفاء مرضى الصدر والروماتيزم إلى مدينه ملوثه١٠٠٪ نتيجة السياسة العشوائية والتخطيط غيرالسليم للتوطن الصناعى والعمرانى(٥).

وبفحص القانون رقم٩١ لسنه٢٠٠٥وتعديلاته والخاص بضرائب الدخل نجد أنه لم يعطى الاهتمام المناسب لمشكلة التلوث البيئى،على الرغم من أن حماية البيئة تلعب دوراً جيداً فى زيادة حصيلة الإيرادات العامه والسيادية،فلم يتضمن القانون نصاً صريحاً بموقفه من التكاليف البيئية فهل تعد من التكاليف واجبه الخصم أم لا،فكان الأولى بالقانون أن يقدم رؤية أو يتضمن أداه أو أكثر من الحوافز الضريبية حتى تكون من الأدوات التى تساهم فى رعاية البيئة فى مصر إنطلاقاً

من تعاليم الدين الإسلامى الحنيف وكل الأديان السماوية،وإسهاماً في علاج مشكله تؤرق الجيل الحاضر والأجيال القادمة .

فالضريبة يمكن أن تلعب دوراً هاماً فى تحقيق التنمية الإقتصاديه والاجتماعية من خلال مكافحه التلوث الناشئ من مزاوله نشاط معين إما بالحد من مخاطره فى حاله المزاولة أوعدم القيام به أصلا،مما يشجع المستثمرين والعاملين في مجال البيئة من الاستثمارفى أصول رأسماليه مرتبطة بمجال مكافحه التلوث والتشجيع على عمليات الإحلال والتجديد باستمرارمما

---

(٢) د/ منى قاسم على،"<u>التلوث البيئى والتنمية الاقتصادية</u>"،الهيئة المصرية العامة للكتاب،مكتبه الأسرة،الدارالمصرية اللبنانية ،القاهرة ،٢٠١٢ ، ص ١٠٣.

يساعد فيالحصول على أصول رأسماليه جديدة تساهم في تخفيض درجه التلوث البيئى .

وتكمن مشكله البحث في تعددالآليات التي يمكن للدوله أن تستخدمها في معالجه مشكله التلوث البيئى من بينها فرض الضريبة كأداه من أدوات السياسة المالية،فهل يمكن استخدام الضريبة كوسيلة من وسائل الحماية البيئية وكيف يمكن استخدامها ؟وكيف تقاس نتائج استخدامها ؟وماهى المشكلات المحاسبية والضريبية المترتبة على اختيار هذه الأداه فى رعاية البيئة ومكافحه التلوث ؟

أهميه البحث :

تتمثل أهمية البحث في أهميته من الناحية العلمية والعملية وذلك كما يلي :-

أ- الاهمية العلمية :

١- توفيربيانات مناسبة وموضوعية للتخطيط الاقتصادي ولمكافحة التلوث البيئى من خلال تصميم نظام معلومات محاسبي بيئى ومراجعة نظام الادارة البيئى بالمنشأة .

٢- إقتراح مدخل لإستخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى بما يمثل إضافة جديدة لعلم المحاسبة الضريبية.

ب- الاهمية العملية :

١- تحقيق حصيلة ضريبية وفيرة من خلال تخفيض درجة التلوث البيئى الذي يؤدى الي زيادة العوائد مقابل تكاليف منع أو تخفيض درجة التلوث البيئى .

٢- توضيح مدى فعالية الحوافز الضريبية في مكافحة التلوث البيئى للمحافظة علي بيئة نظيفة وانتاج منتجات صحية مما يعود بالنفع العام على جميع أفراد المجتمع .

أهداف البحث :

يهدف هذا البحث بشكل أساسى إلى محاولة استخدام الضرائب كوسيلة للمحافظة على الموارد الطبيعية والبيئية ومكافحه التلوث البيئى فى مصر،ويمكن تقسيم هذا الهدف الاساسى إلى الاهداف الفرعية التالية :-

١- دراسة تحليليه لتجارب بعض الدول الأخرى التى استخدمت الضرائب فى مكافحه التلوث .

٢- دراسة تحليليه لأهم المشكلات المحاسبيةلضريبة التلوث المقترحة .

٣- عرض عناصرالمدخل المقترح لاستخدام الضرائب في مكافحه التلوث البيئى .

٤- إجراء دراسة ميدانيه للتأكد من قبول المدخل المقترح في الواقع العملى ومدى مساهمته فى مكافحه التلوث البيئى في مصر.

مفاهيم البحث الاساسية :

فى ضوء مقدمة البحث وأهميته وأهدافه يمكن عرض مفاهيم البحث كما يلى:-

١- مدخل مقترح : يشير إلى الركائز والمقومات التي تستخدم في مكافحة التلوث البيئى والتي تتمثل في تصميم نظام معلومات محاسبي بيئى،ورفع درجة الوعي البيئى وتفعيل دورالمراجع لمراجعة نظام الادارة البيئى بالمنشأة واستخدام الضرائب فى مكافحة التلوث البيئى،وانشاء مأمورية أوادارة مستقلة لضرائب التلوث .

٢- إستخدام الضرائب في مكافحة التلوث : هي تلك الضريبة التى تفرضها الدولة علي المنشآت الصناعية أونحوها التي تنتج منتجاً غير صديق لبيئة أوتستخدم آلات ومعدات ملوثة للبيئة .

٣- التلوث البيئى : هو كل تأثيرأوتغيرمباشر في البيئة،من جراء فعل أو نشاط بشرى أو عامل طبيعي يؤثر علي صحة الانسان والنبات والحيوان .

منهج وأسلوب البحث :

أعتمد الباحث في دراسته علي المنهج العلمى المعاصر،القائم علي المزج بين المنهج الاستقرائى الذى يقوم علي الإستدلال التجريبى من خلال إستقراء الواقع بالملاحظة والتجريب والمشاهدة بهدف الوصول الي حكم عام علي

الظاهرة موضوع البحث،وكذا المنهج الاستنباطى الذى يقوم على الاستدال المنطقى من الفروض والدلائل .

وعلي ذلك يرتكز الباحث في مساره العلمي للبحث علي أسلوبين متكاملين الاول منهما يعتمدعلى الدراسة النظرية التحليلية،من خلال الإطلاع والمسح المكتبى للكتابات الرائدة والسابقة فى مجال مكافحة التلوث البيئى،والثانى أسلوب الدراسة الميدانية الذى يقوم على فكرة الاستقصاء من الواقع التطبيقى لمنظمات الاعمال فى مصر،وذلك باستخدام أحد الاساليب الاحصائية والكمية الملائمة لاجراء القياس الكمى .

حدود ومجال البحث :

تتمثل حدود البحث فى الأتى :

١- تقتصرالدراسة النظريةعلى دراسة مشكلات التلوث البيئى الناتجة عن النشاط الصناعى ولن يتعرض لمشكلات التلوث الأخلاقى والسياسى والإعلامى رغم خطورتها البالغة لصعوبة قياسها بدقه .

٢- تقتصرالدراسة الميدانيةعلى استخدام اختبار(كا٢) في معالجه بيانات الدراسة وتحليلها لحساب دلالة الفروق بين التكرارات والنسب المئوية لإثبات أن الدوله لم تتخذ الإجراءات اللازمه في الوقت الحالي للحد من مشكله التلوث البيئى .

فروض البحث :

على ضوء طبيعة البحث وأهميته وأهدافه ومنهجه،فانه يمكن صياغة فروض البحث كالتالي :-

١- إن الدولة لم تتخذ الإجراءات الكافيه في الوقت الحالي للحد من مشكله التلوث البيئي .

٢- إن هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبي لضريبة التلوث .

٣- إن المدخل المقترح يترتب عليه الحد من مشكله التلوث البيئي في مصر .

خطه البحث :

بناء على طبيعة مشكله البحث وأهميته وأهدافه وفروضه ومنهجيته يمكن تقسيم البحث إلى عده مباحث كما يلي :

<u>المبحث الأول :</u> دراسة مقارنه لاستخدام الضرائب في مجال مكافحه التلوث البيئى وأوجه الاستفادة منها في جمهورية مصر العربية .

<u>المبحث الثاني :</u> بانوراما عن الضريبة علي التلوث البيئى .

<u>المبحث الثالث :</u> عناصر المدخل المقترح لاستخدام الضرائب في مكافحه التلوث البيئى في جمهورية مصر العربية .

<u>المبحث الرابع :</u> الدراسة الميدانية لأختبارمدى صلاحية المدخل المقترح في مكافحه التلوث البيئى .

<u>الدراسات السابقة :</u>

من أهم الدراسات الدولية والمحلية التي تناولت موضوع البحث ما يلي :-

<u>١- دراسة : Susanne soretzk ,2007 [٦].</u>

تناولت هذه الدراسة أن ضريبة التلوث المباشر ليست ملائمة لتحقيق النمو المثالى، وان أى زيادة في المخاطرة لمعدل الإنتاج البيئى قد تؤدى إلى زيادة حتى فى مستوى التلوث البيئي المثالى والى نقصان في النظام الضريبى البيئى المثالى .

وتوصلت الدراسة إلى أن السكان لا يدركون تأثيرهم الفردى على التلوث ولابد من تحديدشروط زيادة ضرائب التلوث،وانه لابد للدولة من إعطاء أعانه ماليه كبيره للمشروعات الصناعية لمكافحه التلوث البيئي بشراء أجهزه وآلات صديقه للبيئة.

<u>٢- دراسة : Thonas gaube,2009 [٧].</u>

---

[١] Susanne Soretzk, <u>Efficient Dynamic Pollution Taxation in an uncertain environment</u> &resource economics,2007,P36 .

[١] Thomas Gambe , Second – <u>Best Pollution Taxation and Environmental</u> Quality, April,2009.

تناولت هذه الدراسة كيفيه تخصيص نظام ضريبى على التلوث يحد من هذه الظاهرة بافتراض بعض القيود على فائدة المشروعات،وان وجود نظام ضريبي بيئى يطبق على كافه الصناعات الملوثةللبيئة سوف يعود بعائد هامش ايجابى .

وتوصلت الدراسة إلى ضرورة التوعيةالبيئية وان هذا النظام البيئى يمكن أن يستخدم الضرائب لتمويل النفقات العامة ومساعده الشركات الصناعية بمنحها حوافز ضريبية لمكافحه التلوث البيئى .

٣- دراسة : عبد العظيم ٢٠٠١[8].

تناولت الدراسة الإبعاد المختلفة للمحاسبة عن الموارد الطبيعية والبيئية،ومدى فاعلية الحوافز الضريبية لمكافحه التلوث البيئى،وشمل البحث دراسة تطبيقيه نتج عنها وجود اختلافات فى الموافقة على الحوافزالضريبية بين مجموعه المستثمرين والعاملين في مجال البيئة من جهة،ومجموعه رجال الضرائب من جهة أخرى لإحساسهم بان هذه الحوافزستؤدى إلى تخفيض حصيلة الضرائب وبالتالى يؤثر على تقييم أدائهم .

وتوصلت الدراسة انه لابد من التشجيع على عمليات الإحلال والتجديد ،مما يساعد في الحصول على أصول رأسماليه جديدة تساهم في تخفيض درجه التلوث .

٤- دراسة : ترك ٢٠٠٧ [٣].

تناولت هذه الدراسة مشكلات التلوث البيئى الناتجة من النشاط الصناعى،ومدى حاجه البيئة إلى الرعاية كرؤية إسلاميه،ودورالدولة في مكافحه التلوث البيئي وأدواتها،وتناولت المشكلات المحاسبية لفرض ضريبة على التلوث البيئى،والدولة يمكن أن تستخدم الضرائب في تحقيق أهدافها طالما أنها تجمعها بالحق وتنفقها بالعدل وتمنعها من الباطل ولا تستخدمها في ما يضر المجتمع أو ينفع فئة قليله منه

وتوصلت الدراسة انه يجب على كل إفراد المجتمع ومؤسسات المجتمع المدني كالجمعيات الخيرية ونحوها أن تتضافر جهودهم من اجل حماية ورعاية البيئة .

---

[٢] د/ طلعت عبد العظيم متولي،البعد الضريبي للمحاسبة عن الموارد الطبيعية والبيئية : فعاليه الحوافز الضريبية في مكافحه التلوث البيئي ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كليه ألتجاره ، جامعه طنطا ، العدد الأول ، ٢٠٠١ .

[٣] د/ مجدي السيد ترك، " دور الضرائب في مكافحه التلوث البيئي في مصر والمشكلات المحاسبية المرتبط بها "، المؤتمر الضريبى الثانى عشر ،فعاليه تطبيق النظام الضريبى المصرى ، دار الدفاع الجوى القاهرة ، من ١٨- ٢٣ يونيه ٢٠٠٧ .

٥- دراسة : خوري،ناعسه ٢٠١٣ [٩].

تناولت هذه الدراسة أبعاد مشكله التلوث البيئي،حيث أنها ظاهره عالميه لها إبعادها الخطيرة،وتناولت أدوات النظام الضريبى المباشرة والغير مباشره المستخدمة في مواجهه التلوث البيئى وناقشت الضريبة على المنتجات والأنبعاثات،وتوصلت الدراسة انه هناك العديد من المشاكل والصعوبات التي تعوق تطبيق ضريبة التلوث في لبنان .

بعد عرض الدراسات السابقة،يبلورالباحث تحليل وتقييم تلك الدراسات كالتالى :-

١. أكدت بعض الدراسات السابقة على أهميه استخدام الحوافزالضريبية للحد من التلوث البيئى،كما أوصت بعدم الاتجاه إلى إلغاءالإعفاءات الضريبية بالكامل خاصة للمشروعات الصناعية .
٢. أن معظم الدراسات لم تتعرض للنظم الضريبية المقارنة المستخدمة للضرائب لمكافحه التلوث البيئي .
٣. أن بعض الدراسات السابقة لم تحدد أفضل الحوافز التي يمكن استخدامها لمكافحه التلوث كذلك لم تشير إلى أى مدى سوف تزيد حصيلة الإيرادات الضريبية فى حالة تطبيق ضريبة التلوث .
٤. قلة الدراسات في مصرالتى أهتمت بمشكلة التلوث البيئى وإستخدام الضرائب فى مكافحة التلوث البيئى .
٥. قامت الدراسات بدراسة أبعاد مشكلة التلوث البيئى والمشكلات المحاسبية لفرض ضريبة التلوث،ولكنها لم تتطرق لحل هذه المشكلات وآثرها على الحصيلة الضريبية .

وهنا يأتي السؤال،ما الذي سوف تضيفه هذه الدراسة إلي تلك الدراسات السابقة ؟

يعتقدالباحث أن الإضافة التى يودأن يضيفها الي تلك الدراسات،تتمثل فى عرض تجارب الدول الأخري في مكافحة التلوث البيئى باستخدام الضرائب وكيفية الإستفادة منها في مصر وعرض المشكلات المحاسبية لفرض ضريبة التلوث والحلول المناسبة لها،ثم إقتراح مدخل مقترح لأستخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى في جمهورية مصر العربية .

المبحث الأول
دراسة مقارنه لأستخدام الضرائب في مجال مكافحه

[١] د/عصام خوري،عبير ناعسه:النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث، مجله تشرين للدراسات والبحوث العلمية، العدد الأول المجلد (٢٩)، لبنان ، ٢٠١٣ .

التلوث البيئى وأوجه الإستفادة منها في جمهورية مصر العربية.

تمهيد :

يهدف الباحث من دراسة النظم الضريبية المقارنة إلى إبراز تجارب بعض الدول في مجال فرض ضريبة التلوث لترجيح البدائل الأكثرمناسبة لمكافحه التلوث والتي تلاءم البيئة المصرية .

وفى هذا المبحث يحاول الباحث إيضاح تجارب بعض الدول فى مجال فرض ضريبة على التلوث وأوجه الاستفادة منها في مصر فى بعض الدول المتقدمة والنامية .

أولاً : تجارب بعض الدول المتقدمةفى مجال فرض ضريبة التلوث .

يقوم الباحث بعرض تجارب الدول المتقدمة في مجال فرض ضريبة التلوث البيئي في كلا من ألمانيا وفرنسا وفنلندا موضحا أوجه الاستفادة منهم في مصر من خلال جدول المقارنة الأتي :-

جدول رقم (١) يوضح

مقارنه لتجارب بعض الدول المتقدمة في فرض ضريبة التلوث [١٠].

وجه المقارنة	ألمانيا	فرنسا	فنلندا
أولاً : الإطار العام لفرض ضريبة التلوث في كل دوله	- تفرض الضريبة على وزن المخلفات الملوثة للبيئة التي يتم صرفها،وتحسب الضريبة بالرجوع إلى وحدات الضررالتي	- بدأ فرض الضرائب على العمليات والمنتجات المسببة للتلوث البيئي منذ عام ١٩٨٠وكانت تستخدم	- - يتألف النظام الضريبي الفنلندي من الرسوم الجمركية المفروضة على وقود المرور والوقود

وجه المقارنة	ألمانيا	فرنسا	فنلندا
	تحدد في جداول المعادلات (مثلا ١٠٠جرام كاد يوم =	في تغطيه مصروفات إزالة التلوث البيئي. في عام ١٩٨٥ فرض	الحرارى والكهربائي . وتنقسم ضريبة الوقود إلى ضريبةأساسي

[١] لمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

أ- د/ عز الدين إبراهيم،الضريبية على الكربون وحماية البيئة،مجله العلوم القانونية والاقتصادية، كليه الحقوق،جامعه عين شمس،العدد الثاني ، يوليو ٢٠٠٩ ، ص ١٠١٨ .

ب- د/ المعتز بالله جبر حسن،النظم الضريبية المقارنة بين النظرية والتطبيق،كليه ألتجاره،جامعه المنصورة بدون تاريخ نشر . ص ٦٠ – ٩٠ .

جـ- د/ سيد احمد عبد العاطي،المحاسبة الضريبية بين النظرية والتطبيق،دارالثقافة العربية،القاهرة،٢٠٠٦،ص ١٠– ٢٥.

	٥ وحدات من الضرر ، ١٠٠ كيلو جرام من الطلب الكيميائي على الأكسجين = ٢,٢ وحده من الضرر) . - يحدد سعر الضريبة لكل وحده تلوث كأن تحدد الضريبة بالنسبة لكل متر مكعب من الماء غير المعالج في احد المجارى المائية مثلا تلجا السلطات إلى زيادة نسبه الضريبة على المنتجات الأكثر تلوثا للبيئة لتقليل التلوث إلى اقل حد ممكن،وتمنح عدد من الحوافز الاستثمارية مثل المنح والإعانات وكذلك التنازل عن الضرائب المحلية للمشروعات التي تستخدم أجهزهتنقيه المياه والهواء . - كما تسمح بإهلاك معجل قدرة٢٥٪ للآلات والمعدات المستخدمةلأغراض حماية البيئة .	ضريبة الهواء على انبعاثات ثاني أكسيد الكبريت ثم تم توسيع نطاقها عام ١٩٩٠ ليشمل أكسيد النيتروجين ، وفى عام ١٩٩٥ شملت المركبات العضوية المتطايرة. - ويتم تخصيص الإيرادات الضريبيةالمحصلة من هذه الضريبة للإعانات المالية للاستثمارات لمحاربه التلوث أو للبحوث أوالتطوير، وفى عام ١٩٩٩ تم دمج كل الضرائب البيئية في ضريبة واحده أطلق عليها اسم (الضريبة العامه على التلوث) . - تم منح عدد من الإعفاءات والحوافز الضريبيةالمرتبطة بمكافحه التلوث ، ويسمح بإهلاك أجهزه تنقيه المياه والهواء[١١]	هوضريبة إضافية الهدف منها هو حماية البيئة حيث تطبق أسعار ضرائب اقل على البنزين الخالي من الرصاص . - في يناير عام ١٩٩٠ تم أضافه ضريبةثاني أكسيد الكربون وتحدد على أساس المستوى الكربوني للوقود . - تم منح إعفاءات ضريبية وحوافز ضريبية للأنشطة الصناعيةالمضرة للبيئة لتشجيع على استخدام آلات صديقه للبيئة وتركيب مرشحات كهربائية لتنقيه الهواء

وجه المقارنة	ألمانيا	فرنسا	فنلندا
ثانياً : أوجه الاستفادة من	تتمثل أوجه الاستفادة في النقاط الآتية :-	تتمثل أوجه الاستفادة في النقاط الآتية :-	تتمثل أوجهالاستفادةفي النقاط الآتية :-

(١) Glenn Jenkins and RanjitLamec, Green Taxes and Incentive Policies, an International Perspective, Harvard institute for international development, san Francisco, USA ,2010,P 77 .

فـرض ضـريبة التلـــوث فـــي الدول المتقدمـة في مصر	١- يمكن فرض ضريبة بنسـبه اكبـر علـى المنتجات الأكثر تلوث للبيئـة لتطوير المنتج وتقليل التلوث الناتج عـن إنتـاج هـذه المنتجات إلى اقل حد ممكن . ٢- منح إعانات ومنح حكوميه والتنازل عن جزء من ضريبة الدخل للمشـروعات التـي تستخدم أجهزه تنقيه الميـاه والهـواء ، والسـماح بـإهلاك معجـل لآلات وأجهزه حمايـة البيئـة بنسـبه ٢٥٪ مـن تكلفتهـا سنويا .	١- فرض ضريبة على انبعـاث ثـاني أكسـيد الكبريـت وأكسـيد النيتروجين واستعمال حصيلة هذه الضريبة لمـنح إعانـات ماليه للاستثمارات لمحاربه التلـوث أو للبحـوث والتطوير . ٢- منح حوافز ضريبية مثـل إهـلاك معجـل لأجهزه مكافحه التلوث وإهـلاك ٥٠٪ لأجهـزه تنقيه المياه والهواء .	١- فرض ضريبة على وقود المرور والوقود الحراري،وضريبة اقل على البنزين الخالي من الرصـاص وضـريبة بسـعر اعلـي علـى انبعاثـات ثـاني أكسيد الكربون . ٢- منح حوافز ضريبية وإعفاءات للمشروعات التـي تسـتخدم آلات صديقه للبيئـة وتقـوم بتركيـب مرشـحات كهربائية لتنقيه الهواء 77

ثانياً: تجارب بعض الدول الناميةفي مجال فرض ضريبة التلوث .

يتناول الباحث تحليلاً بفرض ضريبة التلوث في بعض الدول النامية مثل الجزائروالعراق حيث أنها قطعت شوطاً كبيرا في هذا المجال موضحا أوجه الإستفادة منهم في التطبيق على مصر من خلال جدول المقارنة الأتي :

جدول رقم (٢) يوضح
مقارنه لتجارب بعض الدول النامية في فرض ضريبة التلوث[١٢]

[١] لمزيد من التفاصيل يرجع إلى :-

وجه المقارنة	الجزائر	العراق
أولاً : الإطار العام لفرض ضريبة التلوث في كل دوله	- تطرق المشرع الجزائري إلى مبدأ الملوث الدافع في القانون١٠/٣ لسنه٢٠٠٣المتعلق بحماية البيئة على انه " يتحمل بمقتضاه كل شخص يتسبب نشاطه أو يمكن أن يتسبب في إلحاق الضرر بالبيئة نفقات كل تدابير الوقاية من التلوث والتخلص منها". - تم إنشاء الرسم على النشاطات الملوثه أو الخطيرة على البيئة بموجب قانون المالية لسنه ٢٠٠٠ كما يلي : ١٢٠٠٠د.ج بالنسبة للمنشات التي تخضع إحدى نشاطاتها لرخصه من وزير البيئة . ٩٠٠٠ د.ج بالنسبة للمنشات المرخصة من الوالي المختص . - وسيضاعف الرسم للمنشات التي تشغل أكثر من شخصين (شركات) ،وأخيرا بموجب قانون المالية لسنه ٢٠١٢ تم إعفاء نشاط صناعه الخبز من الرسم على النشاطات الملوثة والخطيرة على البيئة .	- إقترح المشرع الضريبي فرض ضريبة الوقود لأول مره عام ٢٠١٢ على الوقود بنوعيه (بنزين–غاز) كأول ضريبة بيئيه في العراق تبدأ بـ ٢ دينار عراقي لكل لترمن الوقود تزداد تدريجيا بواقع دينار واحد في كل سنه،ويتم تحصيل هذه الضريبة بواسطة وزارة النفط (شركه توزيع المنتجات النفطية) ويتم تسديدها إلى السلطة المالية بالعراق . - كما قام المشرع العراقي بفرض ضريبة على السيارات الملوثة،حيث يتم جباية هذه الضريبة سنويا عند تجديد أوراق السيارة،حيث تتولى شرطه المرور والشرطة البيئية إجراء تفتيش على أوراق السيارات عند بداية العام،حيث يتم فحص محركات السيارات في مراكز متخصصة عند تجديد أوراق السيارات،فلا يتم تجديد الرخصه

وجه المقارنة	الجزائر	العراق

أ- د/ كمال رزيف ، دور ألدوله في حماية البيئية ، مجله الباحث ، جامعه ورفله ، الجزائر ، ٢٠١١ ، ص ٩٦ .

ب- د/ ناصر مراد على ، فعاليه النظام الضريبى بين النظرية والتطبيق ، دارهومه للطبع ، الجزائر ، ٢٠١٢ ، ص ١٧ .

جـ- د/ جبار محمد على ، التشريعات الضريبية في العراق، دار السجاد للطباعة ، العراق ، بغداد ، ٢٠١٤، ص٢٠-٣٠.

	- كما حدد المشرع رسم على الوقود قدره دينار لكل لترمن البنزين الممتازوالعادي بالرصاص ، وحدد ١٢٥٠٠ د.ج عن كل طن من الزيوت والشحوم الذي ينتج عنها زيوت مستعمله مضره بالبيئة ، كما حدد أتاوهألمحافظه على جودة المياه تقدر ٢٪ من مبلغ فاتورة المياه الصالحه للشرب أوالصناعه .	لأي سيارة تتجاوز نسبه انبعاثاتها الغازية النسب المعيارية،ويتم فرض ضريبة على السيارة الملوثة للبيئة،تزداد مع عمرالسيارة وتزداد الضريبة لكل ١٠٠سم٣ منقدره المحرك،وتختلف باختلاف مستوى الانبعاث ونوع الوقود المستخدم فيها . - لم يقدم المشرع العراقي أي حوافز أو إعفاءات للمنشات الصناعية على استخدام آلات حديثه للبيئة و لمكافحه التلوث البيئي،كما انه لم يفرض عليها أي رسوم إضافية .
ثانياً : أوجه الإستفادة من فرض ضريبة التلوث في الدول النامية في مصر	تتمثل في أوجه الاستفادةفي النقاط الآتية :- ١- فرض رسوم ضريبية كبيره على النشاطات الملوثة أو الخطيرة على البيئة حتى تتخذ كافه الوسائل الممكنة للمحافظة على البيئة ٢- فرض رسوم على تخزين النفايات الصناعيةالخطرة للتشجيع على عدم تخزينها . ٣- فرض رسم إضافي على فاتورة مياه الشرب لتحسين جودتها ولتكن ١٪ من قيمه فاتورة المياه المستهلكة لكل منزل .	تتمثل أوجه الاستفادة في النقاط الآتية:- ١- فرض ضريبة الوقود وتقدر بمبلغ معين على كل لتر من الوقود سواء كان بنزين أو جاز خاصة للشركات الصناعيةالتي تنتج منتجات ملوثه للبيئة . ٢- فرض ضريبة على السيارات القديمة الملوثة للبيئة بنسبه أكثر من السيارات الحديثة الأقل تلوث للبيئة مع استحداث الشرطة البيئية بجانب شرطه المرور تكون تابعه أيضا لوزارةالداخلية

ويخلص الباحث من الدراسةالمقارنة لتجارب بعض الدول المتقدمة والنامية في مجال فرض ضريبة التلوث البيئى إلى إختزال الإستفادة منها في مصر في الأتي :-

١- ضرورة فرض ضريبة في مصرعلى إنبعاثات ثانى أكسيد الكبريت وأكسيد النيتروجين واستعمال حصيلة هذه الضريبة لمنح الإعانات للاستثمارات المحاربة للتلوث أوللبحوث والتطوير .

٢- منح إهلاك معجل لأجهزه مكافحه التلوث وتنقيه المياه والهواء بنسبه لا تقل عن٥٠٪ فى أول سنه من تاريخ اقتنائها بالإضافة للإهلاك الإضافى٣٠٪ المقررفي قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنه ٢٠٠٥.

٣- فرض رسوم على تخزين النفايات الصناعيةالخطيرة للتشجيع على عدم تخزينها والتخلص منها في اقرب وقت ممكن .

٤- فرض ضريبة على السيارات القديمة بنسبة اكبرمن السيارات الحديثه غيرملوثه للبيئة مع استحداث الشرطة البيئية بجانب شرطه المرورلمتابعه فرض هذه الضريبة تكون تابعه أيضاً لوزارة الداخلية،للحد من التلوث البيئي والناتج من هذه السيارات .

٥- فرض ضريبة علي وقود السيارات تقل الضريبة علي البنزين الخالى من الرصاص .

وهكذا يكون الباحث قد قام بعمل دراسة مقارنة لإستخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى في بعض الدول المتقدمة والنامية لإبراز الخصائص الضريبية المميزة لكيفية إستخدام الضرائب في مكافحة التلوث بكل دولة للأستفادة منها في تطبيقها في جمهورية مصرالعربية،ويقوم الباحث في المبحث التالي بعرض بانوراما عن الضريبة علي التلوث البيئى موضحاً مشكلات القياس المحاسبي لفرض الضريبة علي التلوث البيئى وكيفية حلها.

المبحث الثاني
بانوراما عن الضريبة علي التلوث البيئى

تمهيد :

فبالرغم من صدورقانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة٢٠٠٥وتعديلاته حتى القانون رقم ٥٣ لسنة٢٠١٤، وما صحبه من حمله إعلانيه فى جميع وسائل الإعلام لإيضاح المزايا التى قررها هذا القانون لصالح جميع الممولين والمستثمرين وإفراد المجتمع،وكأنه بالقانون وحده تحل جميع مشاكل المجتمع،إلاإن هناك إجماعاً من المعنيين بالنظام الضريبيالمصرى سواء من الناحية العلمية أوالعملية انه مازال يعانى العديد من أوجه القصورفلا يوجد حتى الأن نصوص محدده في قانون الضرائب تشجع على حماية البيئة من التلوث .

وعلى هذا يحاول الباحث في هذا المبحث عمل بانوراما عن الضريبة علي التلوث البيئى تتكون من مفهوم المحاسبة الضريبية على التلوث البيئى،وخصائص الضريبة على التلوث ومبررات فرض ضريبة التلوث وأهم مشكلات القياس المحاسبى لفرض الضريبة على التلوث وكيفية حلها .

أولاً: مفهوم المحاسبةالضريبية على التلوث:

يمكن استخلاص مفهوم للمحاسبة الضريبية على التلوث البيئى باعتبارها نظام معلومات ينبثق من علم المحاسبة الضريبية يهتم بتبويب وقياس الإيرادات والتكاليف البيئية بغرض تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة على التلوث البيئى من خلال مجموعه من القواعد والمعايير التي تقوم عليها بهدف سد قيمة تكلفة التلوث البيئى في المجتمع بمايحقق أهداف التنمية المستدامة .

كما تعرف الضريبة على التلوث بالضريبة البيئية الكربونية وهي ضريبة توازنيه تعالج الخلل فى الكفاءة الناتج عن وجود التكاليف الخارجية وعدم قدرة نظام السوق على استيعابها،وذلك بهدف خفض مستويات التلوث البيئى وهى ضريبة نقدية على المتسبب بالتلوث بناءعلى الضرر المقدر .

ثانيا: خصائص الضريبة علي التلوث :

تتمثل الخصائص العامة لفرض ضريبة علي التلوث البيئى في الآتى :-

١- أنها ضريبة محفزة لمنع التلوث:حيث يفاضل أصحاب المشروع بين دفع الضريبة أودفع تكاليف إزالة التلوث،ويختارإزالة التلوث طالما كانت الضريبة أكبر .

٢- أنها ضريبة مباشرة من حيث المبدأ: تستهدف أن يتحملها من يحدث التلوث غيرأن الواقع يشير الي أن هذه الضريبة يتم نقل عبئها الي المستهلك لسلع وخدمات المنشأة.

٣- أنها ضريبة نسبية السعر: حيث تتحددالضريبة كنسبة من قيمة أوكمية التلوث الذى يحدثه كل مشروع،ومن ثم فإن كل منشأة ستتحمل بأعباء تتناسب مع التلوث الذي ينجم عن نشاطها [١].

٤- أنها ضريبة إضافية: من خلال فرض معدلات ضريبية إضافية تختلف من منطقة الي أخرى ومن منشأة الي أخرى حسب مقدارالتلوث،ويذكرإن ألمانيا بدأت في تنفيذ ذلك الاتجاه الضريبى منذ فترة ليست بعيدة .

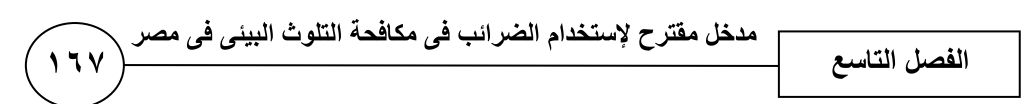
٥- صعوبة قياس الوعاء الخاضع لضريبة التلوث: فهل تفرض علي العناصرالملوثة للبيئة مثل الانبعاثات والمخلفات التي تلوث البيئة،أوعلى الموارد التى تستخدم كمدخلات في الانتاج،أوعلي المنتجات النهائية التي يؤدى استهلاكها لتخفيض جودة البيئة [٢].

ثالثا: مبررات فرض ضريبة على التلوث:

تستند فلسفه فرض ضريبة على التلوث على مبدأ أن من يلوث يدفع مع ضرورة تخصيص جزء من إيراداتالمنشأةالصناعية لأزاله الآثارالبيئية الضارة الناشئه عن هذه الصناعة،وتمثل مبررات فرضها في الأتي :

١- تحقيق أهداف التنمية المستدامة بمصر،حيث أن تحقيقها يستوجب وضع استراتيجيه متكاملة لتحسين الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية والصحية للمواطن المصرى وحماية البيئة فى مصر[٣].

٢- إنها تشجع الصناعات الأكثر كفاءة فى الاقتصاد وفى استخدام الموارد التى تولد قدراً أقل من التلوث،وتميل إلى الاعتماد على موارد متجددة عوضاً عن الموارد القابلة للنضوب .



٣- تساهم في سد جزء من عجز الموازنه العامه للدولة من خلال توفيراعتمادات ماليه تخصص لمكافحه هذا التلوث،حيث أن هناك فئة تتسبب في زيادة الإنفاق

---

(١) د / مجدي السيد ترك ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٩.

(٢) Andrew,J., HoErner, Atruly Green Carbontax WouldHelpoil, NOT HmrT.oil Week ,P 20.

(٣) www. Islamonline .net / Arabic / doc / indek .shtml

العام ولا تتحمل بالموارد التى تستطيع سد حاجه هذا الإنفاق،هذه الفئة هى تلك التي من خلال ما تقوم به من إعمال تؤدى إلى الإضرار بالبيئة،والتى تحتاج الموازنة تخصيص إيرادات لمواجهتها في قطاعات الصحة والبيئة والخدمات الاجتماعية وغيرها .

٤- ازدياد حدة التغيرات المناخية وتلوث الهواء سواء في الدول الفقيرة أو الغنية،مما يستدعى حشد الطاقات البشرية والخبرات الدولية لمواجهه الانبعاثات،فقد ثبت نجاح فرض ضريبة على التلوث البيئي في اليابان في تقليل انبعاثات غاز ثاني أكسيد الكربون .

٥- قد يؤدى دفع الضرائب على التلوث إلى أن تبحث المنشآت الملوثة للبيئة عن وسيله تتخلص منها من عبء الضريبة عن طريق الاستثمارطويل الأجل في تكنولوجيا تحسين البيئة أو إحلال تكنولوجيا صناعية جديدة اقل تلوثاً للبيئة .

رابعاً : مشكلات القياس المحاسبى لفرض ضريبة على التلوث فى مصر:

يترتب على فرض ضريبة أضافية على المنشات الملوثة للبيئة العديد من مشكلات القياس المحاسبي خاصة لتكلفه التلوث البيئى باعتبارها تكلفة إجتماعية،ويمكن حصرهذه المشكلات فى الأتى[١٣]:

١- مشكله قياس تكلفه التلوث البيئى على مستوى المنشاة:

تكمن هذه المشكلة فى تفسير ماهية التكاليف الاجتماعية،حيث هناك وجهتى نظر متعارضين الأولى اقتصادية،والثانية محاسبية،فالإقتصاديون يرون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل فى المساوئ التى يتحملها المجتمع نتيجة ممارسة المنشاة لنشاطها،كالتلوث الناتج عن النواتج الكيماوية أو دخان المصانع وبالتالى فان هذه التكاليف يتحملها المجتمع وليس أصحاب المنشاة فى حين يرى المحاسبون أن التكاليف الاجتماعية تتمثل فى الأعباءالمالية التى ينفقها على

أيه منفعة أوعائد اقتصادى مباشر مقابل هذه التكاليف،بل يتم إنفاقها نتيجة لإلتزام المنشاة ببعض المسئوليات الاجتماعية لقوانين تفرضها الحكومة .

---

[١] لمزيد من التفاصيل يرجع إلى :

أ- د/ مجدي السيد ترك ، مرجع سبق ذكره ، ص ٤٣ – ٤٥ .

ب- د/ أحمد جمال الدين ، الحماية القانونية للبيئة في مصر،المؤتمر العلمي الآول للقانونيين المصريين،الجمعية المصرية للإقتصاد السياسي ،والآحصاء والتشريع ، القاهرة ١٩٩٥ ، ص ٢٣.

ويرى الباحث ضرورة إعتبار تكلفة إزالة التلوث البيئى فى المنشـأةمن التكـاليف واجبة الخصم من أرباح المنشـأة والمتمثلـة فـي تكلفـة تركيـب مرشـحات كهربائيـة لتـنـقـيــة الهـواء وإسـتخدام آلات صـديقة بالبيئــة وتكلفــة الـتخلص مـن مخلفـات المصانع.

٢- مشكلة القياس المحاسبى للوعاء الضريبى :

حيث توجد عـدة مـداخل لقيـاس الوعـاء الـذى يخضـع لـهذه الـضـريـبــة إسـتناداً لقاعدة (من يلوث يدفع) تتمثل في الأتي :

أ- تفـرض الــضريبة علـى قمــة الأضـرارالناتجة عـن التلـوث حيـث يـتم تقديرهـذه الإضرار بمعايير ومقاييس فنيه معينه ثم تترجم هذه المعايير إلى قيم نقدية وتفرض الضريبة على أساسها .

ب- فرض ضريبة بنسبه مقطـوعة من إيـرادات المنــتجات الملوثـة للبيئـة أو التـي يثبت أن لها ضرراً بالبيئة .

جـ- فرض ضريبة بمبلغ يزيد عن تكلفه أزالة المـلـوثـات بالبـيئة للمـنـشــات وذلـك حتى يكون هناك حافز عندما تختار المنشاة بين البديلين هـل تـدفع ضـريبة أم تـدفع لكى تزيل أثارالتلوث البيئـى ولاشـك أنهـا سـوف تختارالأقـل وهـذه الطريقـة تحتـاج للمزيد من الدراسات لـتـقـديـر تـكـالـيـف حماية البيئة ثم زيادة قيمه الضـريبة عنهـا بما يحقق الهدف من فرض الضريبة وهو حماية البيئة وليس جمع الأموال .

ويرى الباحـث أن أفضـل المـداخل لقيـاس الوعـاء الـضريبى هـو المـدخل الثـانى بفرض ضـريـبـة بنسبة مقطوعـة مـن إيـرادات المنتجـات الملوثـة للبيئـة،من خـلال فرض معدلات ضـريـبـيـة إضـافيـة تختلف من منطقـة الـي أخـرى،ومن منشـأة الـي أخرى حسب مـقـدارالـتـلـوث كما هـومعمول بـه فـى ألمانيا،ممـا يشـجع علـي إقامـة المنشآت في مناطق نائية،بحيث يؤدى نشاطها الي أقل ضـررمـمكن للبيئة.

٣- مشكلة قياس العوائد الإجتماعية على مستوى المنشأة:

فالعوائـد الإجتماعيـة قد تكـون فـي صـورة سـلوكية تـؤثرعلى النـواحي النفسـية والمعنوية فتؤدى إلى حالة من الرضـا لـدى الإفراد عن الـمــنـظـمـة ينعكس أثـره

بالتالى مرة أخرى على المنشاة فى صورة إمداد المجـتمع لـه بـالموارد اللازمـة،أو خلق أسواق جديدة لمنتجاته أوتـتـدفق الإسـتـثـمـار وهكذا .

والمشكلة تكمن فى أن هذه الظواهرغير كمية ويصعب قياسها بالوحدات النقدية مباشرة،فمثلا كيف يمكن لنا قياس القيمة النقدية للمنفعة التي يحصل عليها أفرادالبيئة المحيطة نتيجة تقليل الضوضاء الناتجة عن الآلات أوالحد من تلوث البيئة الناتج عن عمليات التشغيل .

ويرى الباحث أن المشكلة ليست فقط في حماية البيئة دون رعاية للنشاط الانتاجي والصناعي،فقد يحدث فرض ضريبة تلوث علي المنشآت الصناعية أثراً على أسعارالمنتجات وتطويرالمنتج وعلى صحة العاملين،مما يتطلب دعماً يمكن تمويله من خلال حصيلة هذه الضريبة لنشاطها بإنتاج منتجات صديقة للبيئة تحوز رضا أفراد المجتمع وتحافظ علي البيئة من خلال عمل دراسات إستقصائية للمستهلكين والعاملين بالمنشأة لقياس مدي رضائهم .

٤- مشكلة الإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث البيئى :

تكمن المشكلة في تعدد وجهات النظرحول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توفيرها من البيانات المالية المنشورة،وينبع هذا الإختلاف أساساً من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة،والذى ينعكس من الزاوية التى ينظرمن خلالها كل طرف نحو المشكلة،فقد تختلف وجهة نظر إدارة المنشاة وهى التي تعد البيانات مع وجهة نظرمراقب الحسابات الذي يراجع ويدقق هذه البيانات مع نظرة الجهات التي تتعامل مع المنشاة مع وجهه نظر العملاء خاصة فيما يتعلق بأمورالبيئة .

ويرى الباحث أن أفضل طريقة للافصاح عن تكلفة التلوث هى تحميل تكلفة التلوث على العنصر الذى ينتج عنه التلوث واعتبارها تكلفة إنتاج،والأفصاح عن الأداء البيئى في صلب القوائم المالية أو فى تقارير مالية منفصلة مثل قائمة الدخل البيئى وقائمة التكاليف للأنشطة البيئية .

٥- مشكلة القياس المحاسبى لأثرفرض الضريبة على حماية البيئة وأزالة التلوث:

الهدف من فرض الضريبة هوتحقيق حمايةالبيئة ومكافحه التلوث الناشئ من عمليات الإنتاج والتصنيع،وعلى ذلك يجب أن يتم قياس مدى تحقيق هذا الهدف بصورة كمية لتقويم جدوى هذه الأداة ومدى كفاءتها وليست المشكلة في

أثرهاعلى حصيلة الضرائب فقط ولكن أثرهاأيضا على حماية البيئة وأزالة مظاهرالتلوث وآثارهوآضراره .

ويرى الباحث أن أثر فرض الضريبة علي حماية البيئة وازالة التلوث لن تظهر إلا على المدى الطويل ومع التطبيق العملى لفرض هذه الضريبة حيث تقل الانبعاثات السامة والنفايات الصناعية الخطرة وتحسين جودة المياه والهواء .

٦- مشكلة القياس المحاسبى لأثرفرض الضريبة على الحصيلة الإجمالية للضرائب:

يتوقع البعض أن يؤدى فرض هذه الضريبة حدوث انكماش في الناتج بما يعكس في النهاية على الضريبة بالانخفاض،وهذا يحتاج إلى دراسات تطبيقية لقياسه وتحديد جدواه وهل فعلاً سيؤثر بالنقص على حصيلة الضرائب الإجمالية أم سيؤدى إلى زيادة الحصيلة .

ويرى الباحث أن تطبيق ضريبة التلوث سوف يؤدى الى زيادة الحصيلة الضريبية فى المدى القصير،ولكن في المدى الطويل قد يؤدى الى تخفيض الاستثمارات وهروبها،ما لم تقوم الدولة بمنح حوافز ضريبية للاستثمارات التى تتجه نحو تصنيع أو شراء معدات ضبط التلوث .

٧- مشكلة القياس المحاسبى لكيفية تخصيص الإيرادات المحصلة من هذه الضريبة:

فهل سيتم إدراجها ضمن الإيرادات والمتحصلات الضريبية أم سيتم وضعها في صندوق خاص يخصص للإنفاق على الأضرارالبيئية،ويخصص جزء لدعم الصناعات على النهوض بالتزاماتها البيئية،ويخصص جزء لزيادة المساحات الخضراء أوالقيام بعلاج للمشكلات البيئية مثل التطعيم أو التطهير للمسطحات المائية ونحو ذلك .

من هنا يرى الباحث ضرورة إنشاء أدارة متخصصة بمصلحة الضرائب المصرية تكون مسئولة عن ضريبة التلوث البيئى،وان يتم وضع حصيلة هذه الضريبة في صندوق خاص يتم الإنفاق منه على شئون البيئة للحصول على بيئة نظيفة من خلال الإنفاق على الوزارات المعنية بعلاج المشكلات الناتجة عن التلوث البيئى،والإنفاق على المشاريع اللازمة لرفع أسباب التلوث البيئى فى المجتمع .

وهكذا يخلص الباحث إلىأن هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبى لفرض ضريبة التلوث،وقد تم التعرض لها بالدراسة لإيجاد حلول مناسبة لها،ويستكمل الباحث بحثه فى المبحث التالي بعرض عناصرالمدخل المقترح لإستخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى في جمهورية مصر العربية .

المبحث الثالث

عناصر المدخل المقترح لاستخدام الضرائب في مكافحه التلوث البيئي في جمهورية مصر العربية

تمهيد:

نتيجة لسعى المنشآت المتزايد إلى تعظيم الربح مع عدم الأخذ في الحسبان عدم الأضرار بالبيئة،أدى ذلك إلى النقص الحادفى بعض الموارد الطبيعية والبيئية،وهذا ما دفع الكثيرإلى الدعوة إلى ضرورة تحقيق الاستفادة القصوى من الموارد الطبيعية المتاحة دون الإضرارالبيئة،وفى الآونة الأخيرة حاز موضوع المحاسبة عن البيئة اهتماماً ملحوظاً من العديد من المنظمات والهيئات الدولية،وذلك باعتبارها مصدراً للمعلومات اللازمة لتحقيق ما يسمى بالتنمية المتواصلة بالدول المختلفة [١٤].

ويتناول الباحث في هذا المبحث بعض العناصر المقترح إستخدامها لعلاج مشكله التلوث البيئى والتي تتمثل في تصميم نظام معلومات محاسبي بيئى ورفع درجة الوعى البيئى وزيادة دورالإعلام في حل المشكلات البيئية،وتفعيل دورالمراجع لمراجعه نظام الإدارة البيئية للمنشاة وإستخدام الضرائب في مكافحه التلوث البيئى،وإنشاء مأموريه أو أدارة مستقلة لضريبة التلوث .

أولاً: تصميم نظام معلومات محاسبي بيئي:

حيث يرى hormgren [٢] بان نظام المعلومات المحاسبي البيئى هوعبارةعن تجميع لكمية ونوعية كبيرةمن المعلومات البيئية الدقيقة يمكن الحصول عليها وإستنتاج علاقات وروابط منها بطريقه سهله وسريعة،مما يعظم الاستفادة منها فوراً دون تأخيرعند طلبها،فالمعلومات البيئية هامه وضرورية لعملية اتخاذ القرارات الإقتصاديه حيث تقلل درجه عدم التأكد لدى متخذى القرار البيئي،بل وتحقق التقييم الموضوعى للأداء البيئى وبما يسمح بجعلها قابله للمقارنة من حيث الزمان والمكان مع المعاييرالتي تم التوصل والإتفاق عليها مع منظمات بيئيه.

ولتصميم نظام معلومات محاسبي بيئي لابد من إتباع الخطوات التالية :-

---

[١] د/ احمد فرغلي محمد ، مرجع سبق ذكره ، ص ٩ .

[٢] Hormgren , C “ Cost Accounting : A managerial Emphasis “Sixthed . Prentice – Hallgnc ,Englewood cliffs ,1998,p 103 .

١- تحديدالجهــة المســئولةعن إعدادوتنفيــذالنظام بــأن تكــون الجــهــازالــمــركـــزى للـتـعـبـئـة الـعـامـة والإحـصـاء لما يتوفر لديها من معلومات عن المـوارد الطبيعيـة والبيئية على مستوى الدوله .

٢- تحديـد الجهـة المسـئولة عـن مراجعـه النظـام ماليـاً وفنيـاً بـأن تكـون الجهـاز المركزى للمحاسبات .

٣- تحديد أهداف النظام والتي تتمثل في الأتى :

أ- إنتـاج معلومـات لترشيدصـناعة القـرارات البيئيـة والقـرارات المـتـعلـقة بعملية تقييم الأداء البيئى إستراتيجياً،سواء كانت من قبل منظمات حكوميه أوأهليه .

ب- مساعدة الدولة في اتخاذ القرارات الإقتصـاديه السـليمة فـي إدارة المـوارد الطبيعية بالشكل الأمثل .

ج- بنـاء جدول كمـي للمـدخلات والمخرجـات بالشـكل الـذي يوضـح الاسـتخدام الأمثل للموارد الطبيعية في العملية الإنتاجية [١] .

٤- تحديد مجموعه دفتريه لنظام المعلومات المحاسبي البيئي تتكون من الأتي [٢] :

أ- دفاتر للقيد الأولى،يتم بها قـيد عمليات البيئة والمـوارد الطبيعيـة مبدئيـة ودون التقيد بقواعد قياس معينة وهي دفاتر إحصائية .

ب- دفاترمساعده وتحليلية،تحلل البيانات وتسجل الأنشطة والعمليات بطريقـه تفصيلية تساعد في مراقبه كل نشاط على حده .

٥- الإفصاح عن الأداء البيئى في صلب القوائم الماليـة أوفـى تقاريرماليـه منفصـلة كما يلى :

أ- قائمه التكاليف للأنشطة البيئية عن عام .... وتأخذ الشكل الأتي :

كلى	جـزئي	بيـــــــان

---

(١) د/ عصام الدين محمد متولي ،" محاسبه الموارد الطبيعية والبيئية وفقا لنظام الحسابات وأثارها علـى القياس والإفصاح المحاسبي على المستوى القومي " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كليه ألتجاره ، جامعه القاهرة فرع بني سويف ، ٢٠٠٢ ، ص ١٥ .

(٢) د/ طلعت عبد العظيم متولي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧ .

حماية البيئة		
تركيب مرشحات كهربائية	×	
وسائل رقابية بيئية في محطات القوى	×	××
الحد من التلوث		
تكاليف معالجة مياه الصرف الصحي	×	
تكاليف التخلص من المخلفات والنفايات	×	
تكاليف منع التلوث بمختلف أنواعه	×	(+)
تكاليف تجميل وتشجير وأرصفة مناطق	×	
		××
إجمالي التكاليف للأنشطة البيئية المجتمع		×××

ب- قائمه الدخل البيئى عن عام .... وتأخذ الشكل الأتى :

بيـــــــــــــان	جـزئي	كلى
القيمة المضافة للنشاط الاقتصادي		××
يضاف إليه (منافع البيئية) • برامج حماية المجتمع • برامج تجميل البيئة	 × ×	(+) ××
يخصم من (التكاليف البيئية) • تكاليف حماية البيئية • تكاليف الحد من التلوث	 × ×	(–) ××
صافي الربح البيئي (خسارة)		×××

ثانياً : رفع الوعي البيئي وزيادة دور الإعلام في حل المشكلات البيئية:

فالوعي البيئـي : عبـارة عن أدراك الفـرد لمتطلبـات البيئـة عن طريـق إحساسـه ومعرفته بمكوناتها،وما بينهما من العلاقات،وكذلك القضايا البيئيـة وكيفيـة التعامـل معها،والوعي البيئى لا يمكـن أن يتحقـق فقـط مـن خـلال التعليم،إنمـا يتطلـب خبـرة حياتية طبيعية،وهناك فرق أساسى بين التربية والوعي،فربما يـتعلم الفردمعلومـات كثيرة عن نبات ما من النـباتات النادرة،ويعرف الكثيـر عـن صـفاته لكنـه فـي نفـس الوقت،يقتلعـه ولا يهـتم بـه،إن الـوعي البيئـى فـى أصـله يتكـون مـن ثلاثـة حلقـات منفصلات ومتداخلات في إن واحد وهي :

١- <u>التربيـة والتعلـيم البيئـي:</u> ويبـدأ بالـتعلـيـم مـن ريـاض الأطفـال ويسـتمرخلال مراحل التعليم العام إلي التعليم الجامعى،بشرط أساسـى وهـو وجـود تكامـل لأهـداف البرامج التعليمى والتربوى .

٢- <u>الثقافـة البيئيـة:</u> تبـدأ مـن توفيرمصـادرالمعلومات كتـب ونـشـرات المـثـقـفيـن البـيئـيـين فى الحوارات والنقاشات المذاعة والمنشورات،وفى الحـوادث والقضـايا البيـــئية ذات الصـــلة المباشـــرة وغيرالمباشـــرة بالمجتمع،خاصـــة ذات المـــردود الإعلامى .

٣- <u>الأعــلام البيئــي:</u> هوأحـدأهم أجنحــة التوعيــة الـبـيـئـيـــة وهـو أداة إذا أحسـن استثمارها كان لها مردود ايجابي للرقى بالوعى البيئى،ونشرالإدراك السليم للقضايا البيئية،ويعمل الأعلام البيئى في تفسيروفهم وأدراك المتلقي لقضايا البيئة المعاصرة وبناء قناعات معينة تجاه البيئة وقضاياها.

وهناك مجموعة من الأساليب التي يستخدمها الأعلام البيئي لتحقيق أهدافه تتمثل في الآتى :

أ- تنفيذ محاضرات متـخـصـصـة ونـدوات وحـلـقات بحـث ومـؤتمرات وورش عمـل لنشر الوعى البيئى .

ب- تنفيــذ البـــرامج الإذاعيـــة والتـلـفـــازية الـتـــى تكـــشف الحقـــائق البيئيـــة للمواطن،وتبصره بدورة ومسئولياته تجاه المشكلات البيئية.

جـ- تسخيرالصـحافة لنشـرالوعى البيئـى عبـر مقالاتهـا وتحقيقاتهـا ورسـومها الكاريكاتيرية... الخ .

د- تشجيع الأفراد علي زيارة المتاحف والمعارض وحدائق الحيوان والمحيطات الطبيعية التى تشكل مصادر هامة للمعلومات البيئية للناس بكافة فئاتهم .

هـ- تشجيع الأفراد علي تشكيل النوادى والجماعات المهنية والهيئات الأهلية ذات الأهداف البيئية والانخراط فيها.

ثالثاً : تفعيل دور المراجع لمراجعة نظام الإدارة البيئية للمنشأة.

حيث أن هناك بعض الدوافع الأساسية التي فرضت نفسها علي المنظمات لتبنى برامج ونظم إدارة البيئة ومراجعتها داخلياً وتتمثل هذه الدوافع الأساسية في الآتي

١- القلق من نتائج عدم الالتزام بالقوانين واللوائح .

٢- الحاجة للتعرف على المخاطروالأضرارالبيئية وتقليلها أوإحتوائها والحفاظ على الصورة الطيبة للمنشآة أوالمستهلكين والمجتمع .

٣- تأكد المراجع من استمرار المنشأة في الالتزام بنظام إدارة البيئة الخاص بها،والمعتمد من قبل الهيئة المانحة لشهادة أيزو البيئة ١٤٠٠٠، وكذلك لنوع الرقابة المانعة حتى لا تتعرض المنشأة لخطر سحب الشهادة أو عدم تجديدها[1].

ويتمثل دور المراجع الداخلى للمنشأة في مراجعة المجالات البيئية الآتية :

١- مراجعة الالتزام البيئى: وذلك للتأكد من أن السياسات الخاصة بالمنشأة للالتزام بالقوانين واللوائح تسير بصورة جيدة،وذلك بهدف التعرف علي أية مخالفات للقوانين البيئية وضمان عدم حدوثها مرة أخرى،وتقديم الحلول والمقترحات التي تحقق الالتزام البيئى .

٢- مراجعة الأداء البيئي: ويقصد بها مراجعة الأداء الإدارى تجاه العوامل البيئية والمحافظة علي البيئة ومواردها حيث يتم التركيزعلى خفض عوامل ومسببات التلوث إلي ادنى حد ممكن .

٣- مراجعة نظام الإدارة البيئية: فى ظل الاهتمام بالمتطلبات البيئية القانونية يتحتم على إدارة المنشآت إنشاء نظاماً للإدارة البيئية،ويتبلوردورالمراجع الداخلى في فحص نظام الإدارة البيئية للتأكد من سلامة الضوابط الداخلية في الالتزام بالمتطلبات القانونية البيئية .

[1] د/ طلعت عبد العظيم متولي ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧ .

٤- المراجعة المالية للالتزامات البيئية: للتأكد من معقولية التقديرات والمعالجة المحاسبة للالتزامات المحتملة للبيئة،وأساليب الإفصاح عنها في القوائم المالية .

ويري الباحث أنه في إطار دور المراجع الداخلى فى مراجعة المجالات البيئية بالمنشأة أن ذلك يتطلب بالضرورة وكحد أدني ما يلى :

١- إلمام المراجع البيئي المعتمد بطبيعة أنشطة المنظمة محل المراجعة،والمخاطر البيئية التي قد تترتب عليها،فضلاً عن القوانين البيئية التى تطبق على المنظمة خلال فترة المراجعة،والتراخيص الممنوحة والتي يجب أن تمارس نشاطها في حدودها وكذلك سياسات وإجراءات المنظمة المتعلقة بالنواحي البيئية.

٢- أن يحصل المراجع البيئى المعتمد على فهم كافى وإستيعاب لنظام الإدارة البيئية المطبق بالمنظمة،كأحد أجزاء نظام الرقابة الداخلية بها، وأن يمارس تقديره المهنى عند تقييم مخاطر تلك المراجعة، وتجديد الإجراءات التي تؤدى إلي تخفيضها إلي المستوي الذي يمكن قبوله.

٣- التأكيد من التزام جميع العاملين بالمنظمة محل المراجعة بالسياسات والإجراءات البيئية المحددة .

٤- إجراء الاستفسارات الشفوية والمناقشات مع العاملين بالمنظمة،ومنهم علي سبيل المثال: مدير الشئون البيئية،والمراجعين الداخليين،وذلك بهدف الحصول على المعلومات الملائمة لعملية المراجعة .

٥- فحص تقارير ومراسلات الجهات الرسمية ذات الصلة بالأداء البيئى للمنظمة، مع الاستفسار عن الأمور غير العادية.

٦- التقرير عن نتائج تلك المراجع، وإبلاغ الإدارة والمساهمين ومن يهمه الأمر .

وقد تضمن المعيار رقم ١٢ ، ١٤من معايير أيزو البيئية معايير كفاءة مراجعى البيئة وشمل خصائص ومؤهلات مراجعى نظام إدارة البيئة،ويؤكد الجهاز المركزى للمحاسبات في ورقة مصر لمؤتمر الانكوساى بالقاهرة ١٩٩٥،أن من أهم المشاكل التى تواجهه لتنمية مهارات وتقنيات مراجعة البيئة،عدم توافر نظام شامل للمعلومات البيئية علي المستوي القومى،يساعد في توفير البيانات التي يحتاجها مخطط ومنفذ السياسات والبرامج البيئية المختلفة في الحجم والشكل المناسب .

ويري الباحث انه من الأفضل وضع نظام محدد لإعتماد المراجعين المصرح لهم بمهمة مراجعة نظام الإدارة البيئية للمنشأة،بأن يكونوا من بين مراقبين الحسابات المالية بالمنشأة الذين تلقوا بعض الدورات التدريبية المتخصصة أو بعض الدراسات في هذا المجال، وليس هناك ما يمنع من أن يكون هناك فريق عمل مشترك يضاف إلية بعض الخبراء الفنين فى الشئون البيئية للمساعدة في النواحي الفنية كدرجات التلوث وطبيعة النفايات وما شابه ذلك .

رابعاً : استخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئي .

لا شك أن قيام مجلس الوزراء برئاسة إبراهيم محلب بالسماح لشركات الاسمنت الراعى الأول للتلوث في مصر باستخدام الفحم كوقود إضرار بصحة ملايين المصريين،وفى نفس الوقت تركتهم يماطلون في الأنفاق على ضريبة الكربون والتي تمثل التطبيق العملى العالمى لمبدأ (الملوث يدفع الثمن)،ولأن أباطرة شركات الاسمنت والحديد يريدون تخفيض نفقات الإنتاج لتحقيق أقصي ربح،ويساعدهم في ذلك بعض وزراء حكومة رجال المال والأعمال لم تفرض ضريبة الكربون علي الرغم من البدء والإسراع في الحصول علي أذن وتراخيص استيراد الفحم فهل ينجح هؤلاء في تدمير صحة المصريين بعدم فرض ضريبة الكربون،وتدمير صحة الأجيال القادمة ؟.

فالضريبة البيئية تعد إحدي الأدوات المهمة التي يمكن الاعتماد عليها لمعالجة مشكلة التلوث البيئى خاصة في الدول النامية ومنها مصر،لدمج تكاليف إصلاح الأضرار فى سعرالمنتج،وخلق حافز لكل من المنتجين والمستهلكين بتغييرالنشاطات المؤثرة سلباً علي البيئة،وتحقيق سيطرة أكبر على التلوث،وزيادة العائدات التي يمكن توجيهها إلي تحسين البيئة.

ومن أهم أدوات النظام الضريبى التي يمكن الاعتماد عليها في معالجة مشكلة التلوث والحد من آثارها السلبية ما يلى .

١- الضريبة علي المنتجات: يفرض ضريبة بنسبة معينة من سعرالبيع علي الإنتاج فى مختلف الوحدات الإنتاجية التي يصاحب إنتاجها تلوث للبيئة وأحداث أضرار إجتماعية .

٢- الضريبة على النفايات أو الانبعاثات: يفرض ضريبة على مخلفات النشاط الإنتاجى للوحدات الاقتصادية،لتحفيز المنتجون إلي تخفيض الانبعاثات من خلال

مجموعة من الإجراءات كبعض التغييرات في نوعية المدخلات مع ضرورة إتسام هذه الضريبة بالمرونة وفقاً لنوع النفايات،مع استخدام جزء كبير من الإيرادات المحصلة من هذه المنشآت الملوثة للبيئة في تدعيم بحوث تكنولوجيا معالجة النفايات المستخدمة أو التحول إلي إنتاج منتجات أخري أقل تلوثاً .

٣- ضريبة الكربون: وهى ضريبة قديمة جداً،وتفرض على أنواع الوقود المستخدم بنسب متفاوتة،حيث تحسب الضريبة بنسبة أعلى على الوقود المستخدم في النقل من الوقود المستخدم في أغراض الطبع والأغراض المنزلية .

٤- الضريبة على السيارات الملوثة: حيث يتم تحصيل هذه الضريبة عند تجديد أوراق السيارة كما هو متبع الآن بمصر،ولكن يجب أن يتم فحص محركات السيارات فى مراكز متخصصة عند تجديد أوراق السيارة،فلا يتم تجديد الرخصة لأي سيارة تتجاوز نسبة انبعاثاتها الغازية النسب المعيارية،وتزداد هذه الضريبة مع عمرالسيارة،وتختلف باختلاف مستويات الأنبعاثات ونوع الوقود المستخدم،ويمكن الاستفادة من تجارب بعض الدول مثل العراق فى إنشاء الشرطة البيئية بجانب شرطة المرور لمراقبة السيارات الأكثر تلوثا ولتابعة لوزارة الداخلية

هذا بالإضافة إلى الحوافز الضريبية التي يمكن استخدامها في مكافحة التلوث البيئي وتشجيع المنشآت الصديقة والتي تتمثل في الأتى :

١- الإعفاءات الضريبية: كحافز إضافى ويمثل إعانة سالبة تقدمها الحكومة إلى نشاط معين بقصد التخفيف من أعبائه ليستطيع تطوير نفسه بيئياً،ك قانون تنظيم الصناعة في تايوان من إعفاء١٠٪ من الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل للمنشآت الصناعية إذا تم استخدام الأرباح المحتجزة فى أغراض معينة تتضمن شراء آلات ومعدات وأجهزة مكافحة التلوث أوسداد الديون المفترضة لشراء آلات ومعدات [1].

٢- مسموحات الإهلاك: يمنح حوافزضريبية للمعدات الخاصة بمكافحة التلوث والأصول الثابتة صديقة البيئة سواء في صورة إهلاك معجل بنسبة٢٥٪ من تكلفة الأصول المتخصصة في منع التلوث كما فى اليابان وفرنسا وألمانيا،أوإهلاك إضافي بنسبة٢٠٪ أوأكثرمن تكلفة اقتناء الآلات والمعدات الجديدة المستخدمة في مكافحة التلوث كما في فرنسا والهند[1] .

٣- خفض أسعارالضريبة: للأنشطة التي تعمل في مجال مكافحة التلوث،كما في فرنسا فقد اشترط المشرع عدم تلويث المياه للاستفادة من سعر الضريبة المخفضة

---

(١) د / زين العابدين بدوي ناصر، دور الإعفاءات الضريبية فى مكافحة التلوث البيئي،مجلة العلوم والبيئة،معهدالدراسات والبحوث البيئية ، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ، سنة ٢٠٠٠ ، ص ١١٢٠.

(١) د/مجدي السيد ترك ، مرجع سبق ذكره ، ص ٣٣.

(٢) د/ طلعت عبد العظيم المتولي ، مرجع سبق ذكره ، ص١٥.

٤- استرداد الضريبة:حيث يتم استرداد الضريبة المتعلقة بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأصول الرأسمالية في السنة أو السنوات التالية إذا ما استخدم ثمن البيع للأصل الرأسمالي في شراء أصول رأسمالية تساعد في حماية البيئة.

٥- السماح بخصم النفقات البيئية ضمن التكاليف واجبة الخصم:وذلك من خلال خفض نفقات درجة التلوث من الوعاء الضريبي للمنشأة[٢].

والمشكلة ليست فى فرض ضريبة على التلوث البيئى تؤدى إلى التأثيرعلى الحصيلة الضريبية بل يجب مراعاة مجموعة من المعايير عند فرض هذه الضريبة تتمثل في الأتي :

١- معيارالإستراتيجيةالواضحة: بأن يكون فرض الضريبةعلى التلوث البيئى متفقاً والتشريعات الضريبية الأخرى وغيرها من التشريعات التى تتضمن أحكاماً تتعلق بالضرائب في ظل إستراتيجية واحدة ذات هدف واحد،حيث يجب التنسيق عند فرض هذه الضريبة بين كل الوزارات المعنية بأمر الحفاظ على البيئة .

٢- معيارالموضوعية: بضرورة الموازنة بين مصلحة الفرد ومصلحة المجتمع بمعنى عدم التضحية بأحدهماعلى حساب الأخر،فالمتسبب فى التلوث هو جزء من المجتمع يجب حمايته أيضاً .

٣- معيارالعدالة: بضرورة تعميق ركن العدالة في الضريبة وذلك عن طريق تدعيم مبدأ أن من يلوث يدفع بمقدار ما تسبب فيه من تلوث .
٤- معيار الوضوح والبساطة الملائمة: فمن الضروري أن يتسم التشريع الصادربفرض ضريبة على التلوث البيئى بالوضوح والبساطة وعدم التعقيد والملائمة مع ظروف المجتمع .

٥- معيار القابلية للقياس: من خلال القيام بتحليل حساسية كل تصرف يؤدى إلى تجنب الضريبة قبل تقريره أوإلغاءه،فيجب مراعاة الموازنة بين التكلفة والعائد عند فرض الضريبة .

٦- معيار مراعاة الموقف التنافسي للمنشأة: حيث يلزم أن يكون هناك قياس لأثر فرض الضريبة على المنشآت الصناعية التي تحدث أضرار بالبيئة من حيث الأثر على أسعارالمنتجات،والأثر على صحة العاملين ومشاكل التطوير والتحسين بالنسبة للمنشأة .

وبتوافر هذه المعايير في ضريبة التلوث يمكن أن تحقق الفوائد الآتية :

١- سوف تؤدى ضريبة التلوث إلي زيادة تكلفة الإنتاج للسلع التي تسبب تلوثاً كثيفاً،مما يؤدى إلي خفض إنتاج هذه الصناعات..وإذا ما فرضت الضريبة على نحو صحيح فسوف تتحقق شروط السعر والإنتاج الأمثل وسوف تستخدم حصيلة إيرادات هذه الضريبة لتعويض الإطراف الثانوية التي أصابها الضررالمتولد من التلوث أوفى تمويل عدد كبير من المشروعات بما فيها البحوث التطبيقية علي وسائل بديلة لتحسين نوعية الهواء .

٢- توفر ضريبة التلوث للمنشات حوافز إقتصادية لإستخدام أساليب للإنتاج (تكنولوجيا) تسبب مستوي أقل من التلوث،ومادامت تكلفة التحكم في عوامل التلوث أقل من دفع ضريبة التلوث فسوف تختار المنشأة القيام بعملية التحكم في مستوى التلوث .

٣- ستكون لدى المنشات رغبه فى خفض التزامها الضريبية من خلال التحكم فى مستوى التلوث،مما سيؤدى الي ظهورسوق جديدة لأدوات التحكم في كمية التلوث،وسوف يجد المنظمون حافزاً لإنتاج أدوات ومعدات للتحكم في التلوث رخيصة يبيعونها للمنشاة التي تكون لديها دافع قوي لخفض مستوى مواد التلوث .

٤- توفر اعتمادات مالية تخصص لمكافحة التلوث ودعم للرقابة علي مصادرها المختلفة .

ويقترح الباحث تجميع حصيلة الضريبة البيئية فى صندوق خاص يسمى صندوق حماية البيئة يستخدم في الاستثمار البيئى ومشاريع حماية البيئة والتكنولوجيا النظيفة أو تقديم حافز مالى لمالكي السيارات القديمة لاستبدالها بسيارات جديدة أقل تلوث وتكون صديقة للبيئة أوتحويل المصنع إلي مصنع صديق للبيئة،مع إصدار قانون أو تعليمات تحدد فيها المواد القانونية الخاصة بفرض هذه الضريبة ونسبتها وآليه العمل بها،وإجراء تعديلات وتغييرات في الهيكل التنظيمى لمصلحة الضرائب بإنشاء إدارة مختصة بالضرائب البيئية مع الأخذ فى الاعتبار أن عبء هذه الضريبة يكون متناسق مع بقية أنواع الضرائب .

خامساً : إنشاء مأمورية أو إدارة مستقلة بالمأمورية لضريبة التلوث البيئى .

حيث أن إنشاء هذه المأمورية أو الإدارة المستقلة يساعد في تجميع التعليمات والمنشورات التي تنظم فرض هذه الضرائب وإصدار دليل لضرائب التلوث المقترحة ونسب خضوعها،كما تساهم في التوسع في تقديم الخدمات الضريبة عبرشبكة الانترنت مثل تقديم الإقرار والاستعلام عن الموقف الضريبي لضريبة

التلوث لكل ممول،مع التدريب الكافى للعاملين بهذه المأمورية لمعرفة طبيعة هذه الضريبة وخصائصها نظراً لما تتميز به من خصائص يجعلها منفردة عن غيرها من الضرائب مما يساهم في حصر كافة الأنشطة الملوثة للبيئة،وذلك أسوة بمأمورية الضرائب علي البترول التي أنشئت منذ سنوات .



هذا وبعد أن حاول الباحث من خلال هذا المبحث وضع مدخل مقترح لمكافحة التلوث البيئى يرى الباحث أنه من المناسب إبراز الآثارالإيجابى لتطبيق هذا المدخل ومدى قبوله فى الواقع العلمي،وسوف يتم ذلك من خلال الدراسةالميدانية القائمة علي أسلوب الاستقصاء،وهو موضوع المبحث التالي .

المبحث الرابع
الدراسة الميدانية لاختبار مدي صلاحية المدخل المقترح في مكافحة التلوث البيئي في مصر

تمهيد:

وبعد أن تناول الباحث في المبحث الثالث من هذا البحث الدراسة النظرية للمدخل المقترح، فقد رأي الباحث أهمية طرح هذا المدخل للاستقصاء من خلال إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى قبوله ومدي صلاحيته للتطبيق في الواقع العملى،ذلك قام الباحث بتصميم الدراسة الميدانية في هذا المبحث على أساس تحديد هدف الدراسة الميدانية وتحديد مجتمع وعينة الدراسة وفروض الدراسة،وتصميم استمارة الاستقصاء،وأسلوب معالجة وتحليل البيانات،وأخيراً تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة .

<u>أولاً :هدف الدراسة:</u>

تهدف الدراسة الميدانية إلي اختبار مدى إمكانية تطبيق المدخل المقترح في بيئة العمل الضريبى لحل مشكلة التلوث البيئى فى مصر،من خلال الحصول علي ردود أفعال العاملين بشئون البيئة ومأمورى الضرائب والمستثمرين بشأن استخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى،ولتحقيق ذلك يتم استخدام التحليل الإحصائى لاختبار فروض الدراسة واثبات مدى صحتها .

<u>ثانياً :تحديد مجتمع وعينة الدراسة:</u>

في ضوء حدود البحث الذي يقتصر فيها علي فرض ضريبة تلوث بيئى،فإن مجتمع الدراسة الميدانية يضم عينة من الأطراف المهتمة بشئون البيئة التالية :

- **<u>المجموعة الأولى :</u> العاملون بوزارة شئون البيئة (المكتب الفني لوزارة شئون البيئة) .**
- **<u>المجموعة الثانية :</u> مأموري ومراجعي الضرائب .**
- **<u>المجموعة الثالثة :</u> المستثمرون منأعضاء مجالس إدارة شركات الحديد والصلب بقليوب وشركة أسمنت السويس .**

وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية ومن مختلف الإدارات سواء بالمكتب الفني لوزارة شئون البيئة أوبمأمورية الضرائب أومن أعضاء مجالس إدارة شركات الحديد والصلب والأسمنت ودون وجود معرفة محددة مسبقة بأحدهم،ووزعت استمارة الاستقصاء عليهم إما بالاتصال الشخصى المباشر أو عن طريق البريد،وكانت الردود الصحيحة هى١٢٢أستمارة،ويمثل الجدول التالي توزيع مجتمع وعينة البحث :

جدول رقم (١) توزيع مجتمع وعينة البحث

فئات الدراسة الميدانية	مجتمع البحث	عدد الردود الصالحة	معدل الردود الصالحة
١- العاملون بشئون البيئة	٥٥	٥١	٩٢,٧٪
٢- مأموري ومراجعي الضرائب	٥٠	٤٧	٩٤٪
٣- أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرون)	٣٠	٢٤	٨٠٪
الإجمالي	١٣٥	١٢٢	٩٠,٥٪

ثالثاً : فروض الدراسة :

على ضوء هدف هذه الدراسة،يمكن إستقصاء مجموعة من الفروض لإختبارها وهى :

الفرض الأصلي الأول :

إن الدولة لم تتخذ الإجراءات الكافية في الوقت الحالي للحد من مشكلة التلوث البيئي .

الفرض الأصلي الثاني :

إن هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبي لضريبة التلوث .

الفرض الأصلي الثالث :

إن المدخل المقترح يترتب عليه الحد من مشكلة التلوث البيئي .

رابعاً : تصميم إستمارة الإستقصاء .

تحقيقاً لأهداف الدارسة الميدانية تضمنت استمارة الاستقصاء تسعة أسئلةً قسمت إلي ثلاثة مجموعات يهتم كل منها بفرض محدد من فروض الدراسة،وإستهدفت هذه الأسئلة في مجملها دراسة مدى إمكانية وضع مدخل مقترح لمكافحة التلوث البيئى في مصر،ويوضح الملحق رقم (١) نموذج استمارة الاستقصاء المستخدم في جمع البيانات .

وتم تصميم قائمة الاستقصاء بالشكل الذي يسمح معه باستخدام مقياس ليكرت ذو الأوزان الخمسة الذى بموجبه يمكن تحويل الإجابات الوصفية غير المقيسة إلى صورة كمية مقاسه،ويمكن التعامل معها إحصائياً لأغراض التحليل وتفسير الإجابات ثم عرض النتائج ،وذلك بأن يسجل كل مشارك إجاباته وفقاً لمقياس يتكون من خمس حالات تتدرج تنازلياً من (٥) إلى (١) وذلك على النحو التالي :

مستوي القياس	أوافق بشدة	أوافق	أوافق جزئياً	لا أوافق	لا أوافق مطلقاً
الوزن النسبي	٥	٤	٣	٢	١

خامساً:أسلوب معالجة وتحليل البيانات.

أعتمد الباحث في معالجة البيانات وتحليها على استخدام اختباركا٢(X TEST) لاختبار مدي صحة فروض البحث،وهوأنسب الأساليب الإحصائية التي تستخدم في حساب دلالة الفروق بين التكرارات والنسب المئوية للتجارب التي تتضمن أكثرمن فئتين أوأكثر من صنفين من البيانات ويطلق عليها اختبارات الفروض لجداول الاقتران،حيث يتطلب مقارنة القيم المشاهدة بالمتوقعة لظاهرة أوسلوك معين وهو ما ينطبق تماماً علي هذه الدارسة،ويستخدم هذا الاختبار عادة إذا كانت التكرارات المشاهدة تختلف معنوياً عن التكرارات المتوقعة وعدد النتائج الممكنة أكثر من أثنين .

ويتطلب اختبار (كا٢) عند استخدامه في تحليل البيانات حسابه بالمعادلة التالية

$$\text{كا}^2 = \sum_{\text{أ}=1}^{\text{ن}} \frac{(\text{ك أ} - \text{م أ})^2}{\text{م أ}}$$

حيث أن

ن = عدد الفئات .

ك أ = التكرار المشاهد في الفئة (أ)م أ = التكرار المتوقع في الفئة (أ)

فإذا كانت (كا^{٢}) المحسوبة أكبر من القيمة الجدولية لها عند مستوي معنوية ودرجات حرية معينة،يرفض الفرض الصفرى أوالعدمى لصالح الفرض البديل،ويتم حساب درجات الحرية لاختبارات جداول الاقتران علي أساس المعادلة الآتية :

د.م = (ف - ١) (ع - ١)

حيث أن

ف = عدد الصفوف في جدول الاقتران .

ع = عدد الأعمدة في جدول الاقتران .

سادساً : تحليل نتائج اختبار فروض الدارسة .

يقوم الباحث بعرض نتائج هذا الاستقصاء من خلال تفريغ إجابات المستقصي منه [١] وذلك خلال إظهار إجابات العينة المختارة من مجالس إدارة الشركات ومأمورى الضرائب والعاملين بشئون البيئة علي الأسئلة المقدمة في قائمة الاستقصاء.

ونظراً لان فلسفة الاستدلال التحليل الإحصائي لاختبارات الفروض تقوم علي وجود فروض عدم وأخري بديلة،بما يخدم طريقة كا^{٢} ومن ثم تكون نتائج اختبار الفروض كما يلي :

الفرض الأول : دور الدولة في التلوث البيئى:

فرض العدم:إن الدولة اتخذت الإجراءات الكافية فى الوقت الحالى للحدمن مشكلة التلوث البيئى .

الفرض البديل:إن الدولة لم تتخذ الإجراءات الكافية في الوقت الحالى للحد من مشكلة التلوث البيئي .

---

[١] يوضح الجدول المبين في الملحق رقم (٢) بيان نتائج تفريغ إجاباتها المستقصي منهم علي أسئلة قائمة الإستقصاء.

ومن واقع تفريغ إجابات المستقصى منهم عن الأسئلة التي تخص الفرض الأول من قائمة الاستقْصاء،والخاصة بدورالدولة فى الحد من مشكلة التلوث البيئى فى مصر،وذلك من خلال استخدام جدول الاقتران(٢) للفرض الأول وصولاً إلي قيمة كا٢ المحسوبة حيث يوضح هذا الجدول بيان بالتكرارات المشاهدة والمتوقعة لهذا الفرض من الدراسة كما يلي :

جدول رقم (٢)

جدول الاقتران الفرض الأول من الدراسة

م حسب (الرتب) / ك (العوامل)	٥	٤	٣	٢	١	مجموع الصفوف
أ – ١	٣٣,٥ / ٤٢	٣٣ / ٢٠	٢٦,٥ / ٢٤	٢٢ / ٢٤	٧ / ١٢	١٢٢
أ – ٢	٣٣,٥ / ٢٥	٣٣ / ٤٦	٢٦,٥ / ٢٩	٢٢ / ٢٠	٧ / ٢	١٢٢
مجموع الأعمدة	٦٧	٦٦	٥٣	٤٤	١٤	٢٤٤

وحيث أن القيم الفعلية الموجودة في كل عنصر تحدد قيمة التكرار المتوقع (م) وهى محسوبة من العلاقات الآتية :

قيمة التكرار المتوقع (م) = $\frac{\text{مجموع الصفوف} \times \text{مجموع الاعمدة}}{\text{إجمالي الصفوف والاعمدة}}$ ، وذلك لكل عنصر .

- فمثلاً عنصر (أ – ١) من الرتبة ٥ = $\frac{١٢٢ \times ٦٧}{244}$ = ٣٣,٥ ، وهكذا يتم حساب باقى الرتب ومن الجدول السابق .
- يتم حساب قيمة كا٢ المحسوبة بالمعادلة مجـ = $\frac{(ك - م)^٢}{م}$ ، كما يلى

فمثلا قيمة كا٢ للرتبة الخامسة = $\frac{(٤٢ - ٣٣,٥)^٢}{244}$ = ٢,١٥٧، $\frac{(٢٥ - ٣٣,٥)^٢}{244}$ = ٢,١٥٧

أي أنها =٢,١٥٧ +٢,١٥٧ = ٤,٣١٤ ، وهكذا يتم حساب باقي الرتب .

ولحساب قيمة كا٢ المحسوبة من الجدول يراعى أن درجة الثقة ٩٥٪ لكونها تمثل أفضل درجة ثقة للبحوث الاجتماعية،وأن درجة الحرية = (عدد الصفوف – ١) (عدد الأعمدة – ١) درجة الحرية = (٢–١) (٥–١) =٤ .

ومن الجدول السابق يمكن الحصول علي قيمة كا٢ المحسوبة لجدول الاقتران (٢) وهى تساوي (٢٢,٥٣٤) في حين بالرجوع إلى جدول الكشف عن قيمة كا٢ الجدولية عند درجة ثقة ٩٥٪ وعند درجة حرية (٤) فنجد أنها تساوي (٠,٧١١) أي أن قيمة كا٢ المحسوبة أكبر من قيمة كا٢ الجدولية وهو الأمر الذي يترتب عليه رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي يثبت صحة الفرض الأساسي للدراسة .

تحليل نتائج الفرض الأول:

بالنسبة للفرض الأول بالدراسة والمتعلق بدورالدولة فى الحد من مشكلة التلوث البيئى، فقد جاءت ردود المستقصى منهم تثبت صحة هذا الفرض،وأتضح للباحث أن معظم الإجابات المرتبطة بهذا الفرض جاءت بنسبة قبول٧٧٪ تقريباً (حيث بلغت إجمالي الإجابات بالموافقة (١٨٦) من إجمالى(٢٤٤) إجابة وكانت معظمها من فئة العاملين بشئون البيئة ومأمورى الضرائب .

الفرض الثاني : وجود مشكلات قياس محاسبى للضريبة علي التلوث.

فرض العدم : ليس هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبي لضريبة التلوث .

الفرض البديل : أن هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبي لضريبة التلوث .

من واقع ردود المستقصي منهم علي ذلك يمكن قياس صحة الفرض البديل ورفض الفرض العدم وذلك من خلال إستخدام جدول الاقتران (٣) للفرض التالي وصولاً إلي قيمة كا٢ المحسوبة كما يلي :

جدول رقم (٣)

جدول الاقتران الفرض الثاني الدراسة

م حسب (الرتب) / ك (العوامل)	٥	٤	٣	٢	١	مجمـــوع الصفوف
ب ــ ١	٣٩ / ٣٧	٥٣,٧ / ٤٥	١٤ / ١٩	٨ / ١٢	٧,٣ / ٩	١٢٢
ب ــ ٢	٣٩ / ٣٥	٥٣,٧ / ٦٨	١٤ / ٨	٨ / ٧	٧,٣ / ٤	١٢٢
ب ــ ٣	٣٩ / ٤٥	٥٣,٧ / ٤٨	١٤ / ١٥	٨ / ٥	٧,٣ / ٩	١٢٢
مجموع الأعمدة	١١٧	١٦١	٤٢	٢٤	٢٢	٣٦٦

من الجدول السابق يمكن الحصول علي قيمة كا٢الجدولية عند درجة حرية ٨،ودرجة ثقة ٩٥٪ تساوى(٢,٧٣٣)،بينما تكون قيمة كا٢المحسوبة لجدول الاقتران (٣) للفرض الثانى تساوى(١٧,٢١٣) وبذلك تكون أكبرمن قيمة كا٢الجدولية مما يترتب عليه رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل.

<u>تحليل نتائج الفرض الثانى</u>:

حيث جاءت معظم إجابات المستقصى منهم على أسئلة هذا الفرض تؤيد صحة الفرض البديل ورفض الفرض العدم،حيث كانت نسبة القبول (٨٧٪) تقريباً تتراوح ما بين (موافق بشدة وموافق جزئياً) فى مقابل (١٣٪) رفض من إجمالى الردود الصحيحة التى وصلت للباحث (حيث كانت إجمالي الإجابات التي تحمل الموافقة بدرجاته المتفاوتة هى (٣٢٠) من إجمالى (٣٦٦) للأسئلة الثلاثة الخاصة بالفرض الثانى)،كما أتضح أن النسبة الكبرى منها جاءت من فئة أعضاء مجالس الإدارة لشركات الحديد والصلب والاسمنت.

<u>الفرض الثالث : إمكانية وضع مدخل للحد من مشكلة التلوث البيئى فى مصر</u>.

<u>فرض العدم</u> : إن المدخل المقترح لا يترتب عليه الحد من مشكلة التلوث البيئي في مصر .

<u>الفرض البديل</u> : إن المدخل المقترح يترتب عليه الحد من مشكلة التلوث البيئي في مصر.

من واقع ردود المستقصى منهم علي ذلك،فانه يمكن قياس صحة الفرض البديل ورفض الفرض العدم وذلك من خلال جدول الاقتران(٤) للفرض الثالث وصولاً لقيمة كا^{٢} كما يلي:

جدول رقم (٤)
جدول الاقتران الفرض الثالث الدراسة

م حسب (الرتب) / ك (العوامل)	٥	٤	٣	٢	١	مجموع الصفوف
جـ ـ ١	٤٥,٥ / ٤٧	٣١,٧٥ / ٣٨	٢٢,٥ / ١٥	١٥,٢٥ / ١٥	٧ / ٧	١٢٢
جـ ـ ٢	٤٥,٥ / ٤٢	٣١,٧٥ / ٢٣	٢٢,٥ / ٢٥	١٥,٢٥ / ١٩	٧ / ١٣	١٢٢
جـ ـ ٣	٤٥,٥ / ٤٥	٣١,٧٥ / ٣٦	٢٢,٥ / ٢٥	١٥,٢٥ / ١٣	٧ / ٢	١٢٢
جـ ـ ٣	٤٥,٥ / ٤٧	٣١,٧٥ / ٣٠	٢٢,٥ / ٢٥	١٥,٢٥ / ١٤	٧ / ٦	١٢٢
مجموع الأعمدة	١٨٢	١٢٧	٩٠	٦١	٢٨	٣٨٨

من الجدول السابق أتضح أن قيمة كا^{٢}المحسوبة تساوي (١٨,٢٢٤) بينما بالكشف عن قيمة كا^{٢}الجدولية عند درجة حرية (١٢) ودرجة ثقة٩٥٪ يتبين أنها تساوى (٥,٢٢) وبالتالي تكون قيمة كا^{٢}المحسوبة أكبرمن كا^{٢}الجدولية الأمرالذى يترتب عليه رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل الذي يثبت صحة الفرض الثالث للدراسة.

<u>تحليل نتائج الفرض الثالث :</u>

بالنظر لتحليل نتائج الفرض الثالث للدراسة المتعلق بإمكانية وضع مدخل مقترح للحد من مشكلة التلوث البيئى،فقد جاءت نسبة الموافقة على هذا المدخل

المقترح التي تؤيد صحة هذا الفرض٨٢٪ تقريباً(حيث كانت إجمالى الإجابات بالموافقة علي أسئلة الفرض الثالث (٣٩٩) من إجمالي (٤٨٨) إجابة وكان معظمها من فئة العاملين بشئون البيئية حيث مثلت النسبة الكبرى بحوالي٤٢٪ تقريباً .

وهذا يعني اهتمام العاملين بوزارة البيئة بإيجاد حل لمشكلة التلوث البيئى في مصر،بالرغم من أن ذلك قد يزيد من العبء عليهم لتوعية المجتمع والرقابة علي التلوث وانخفاض النسبة لمأمورى الضرائب لإحساسهم بأن فرض ضريبة بيئية قد يؤدى إلى تخفيض حصيلة مصلحة الضرائب مما قد يؤثر علي تقييم أدائهم .

خلاصة البحث والنتائج والتوصيات

أولاً : الخلاصة .

يهدف هذا البحث إلى تقديم مدخل مقترح للحد من مشكلة التلوث البيئى فى مصر،ولتحقيق هذا الهدف الرئيسي للبحث تم تقسيم الدارسة إلي أربعة مباحث علي النحو التالي :

المبحث الأول : بعنوان (دراسة مقارنة لإستخدام الضرائب في مجال مكافحة التلوث وأوجه الاستفادة منها فى مصر) تناول فيه الباحث تجارب بعض الدول المتقدمة في مجال فرض ضريبة التلوث مثل ألمانيا وفرنسا وفنلندا حيث أن هذه الدول قطعت شوطاً كبيراً فى مجال مكافحة التلوث البيئي،كما أستعرض الباحث فيه تجارب بعض الدول النامية مثل الجزائر والعراق فى مجال مكافحة التلوث،وقدتم التوصل إلي عدد من نقاط الإستفادة التى يمكن تطبيقها فى مصر بما يلائم البيئة المصرية.

المبحث الثاني : بعنوان (بانوراما عن الضريبة على التلوث البيئى)،تعرض فيه الباحث إلى مفهوم المحاسبة الضريبية علي التلوث البيئى ومبررات فرض ضريبة التلوث،موضحاً أهم مشكلات القياس المحاسبى لفرض هذه الضريبة سواء كانت مشكلة قياس تكلفة التلوث أوقياس العوائد الاجتماعية أو القياس المحاسبى للوعاء الضريبى، ومشكلة الإفصاح عن تكاليف التلوث والأثر علي حصيلة الضرائب العامة للدخل.

المبحث الثالث : بعنوان (عناصرالمدخل المقترح لإستخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئى فجمهورية مصرالعربية) تناول الباحث في هذا المبحث عناصرالمدخل المقترح متمثلاً في تصميم نظام معلومات محاسبى ورفع درجة الوعي البيئى وزيادة دورالأعلام في حل المشكلة،وتفعيل دورالمراجع لنظام إدارة البيئة،واستخدام الضرائب في مكافحة التلوث وإنشاء إدارة مستقلة لضرائب التلوث والتوصل إلي إمكانية تطبيق المدخل المقترح لكن لابد من توافر مجموعة من المعايير لنجاح تطبيق الضريبة علي التلوث البيئى فى مصر.

المبحث الرابع : بعنوان (الدارسة الميدانية لاختبار مدى صلاحية المدخل المقترح في مكافحة التلوث البيئى فى مصر) تم عرض كيفية تصميم الدراسة الميدانية لاختبار المدخل المقترح من خلال مجتمع وعينة الدراسة والتي تمثلت في ثلاث طوائف هم مأمورى الضرائب والعاملين بشئون البيئة والمستثمرين،وقد توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى صحة فروض الدراسة .

ثانياً : النتائج.

من الدراسة النظرية والميدانية للبحث توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج الآتية :

١- إن حماية البيئة تعتمد بالدرجة الأولى على وعى أفراد المجتمع،باعتبار أن التلوث بالدرجة الأولى مصدرة الإنسان ويجب تعريفه بضرورة المحافظة على البيئة .

٢- إن الإلمام بتجارب بعض الدول المتقدمة والنامية في معالجة مشكلة التلوث البيئى بإبراز الخصائص الضريبية لمعالجة مشكلة التلوث بكل دولة يمكن الاستفادة منها في مصر .

٣- إن الضرائب البيئية لا تؤدى إلي منع التلوث تماماً وإنما تهدف إلي التوصل للحجم الأمثل للتلوث أو الحد المقبول منه .

٤- إن هناك العديد من مشكلات القياس المحاسبى لفرض ضريبة علي التلوث البيئى فى مصر يحتاج إلي العديد من الدراسات والبحوث وتدخل المشرع الضريبى لحلها .

٥- إن المشكلة ليست فرض ضريبة بيئية بل لابد من توافر مجموعة من المعاييرعند فرض هذه الضريبة لنجاح تطبيقها .

ثالثاً : التوصيات.

على ضوء ما أنتهى إليه الباحث من نتائج يمكن طرح التوصيات الآتية :

١- يجب علي الدولة ومؤسسات المجتمع المدنى والأعلام رفع درجة الوعي البيئي،وإعداد دراسات وأبحاث تساعد في رعاية البيئة وقياس تكلفة التلوث البيئى

٢- متابعة المشكلات التي يفرزها تطبيق الضرائب البيئيةالمقترحة والعمل علي سد الثغرات التى تظهر أثناء التنفيذ.

٣- تحفيز الإستثمارات من خلال التشجيع والدعم والإعفاء الضريبى لمصادرالطاقة البديلة والمتجددة وهي مصادر للطاقة أقل تلوثاً .

٤- ضرورة قيام الحكومة بفرض ضريبة الكربون بنفس سرعة إصدار قرار استخدام الفحم، وتبنى سياسة تسعير الكربون إذا ما فرضت ضريبة الكربون .

٥- ضرورة جمع حصيلة الضريبة البيئية في صندوق خاص يستخدم حصيلته فى مشاريع حماية البيئة والاستثمارالبيئى،وإنشاء شرطة بيئية بجانب شرطة المرورتتابع مشاكل كل التلوث البيئى خاصة فيما يتعلق بالسيارات القديمة الملوثة للبيئة تكون تابعة أيضاً لوزارة الداخلية.

ملاحق البحث

أولاً: ملحق رقم (١) نموذج إستمارة الإستقصاء .

ثانياً: ملحق رقم (٢) بيان بنتائج تفريغ إجابات المستقصى منهم .

ثالثاً: ملحق رقم (٣) مخرجات الحاسب الآلى لنتائج الفروض الثلاثة

ملحق رقم (١)

نموذج إستمارة الإستقصاء

إلي السادة المستقصي منهم:-

- الاسم:..

- الوزارة أو الشركة أو المأمورية التابع لها:.......................................

- الوظيفة:...

- مدة الخبرة العملية

تحية طيبة وبعد،،،

يقوم الباحث باستطلاع أراء سيادتكم بشأن مشكلات القياس المحاسبي لفرض ضريبة التلوث، والمدخل المقترح لمكافحة التلوث البيئي ومدى قبوله في الواقع العملي في مصر، ولذلك يرجو الباحث التكرم بالحصول علي تعاونكم في تحقيق الهدف المرجو.

والباحث إذ يقدر تعاونكم المستمر ، ويتقدم بخالص شكره سلفاً علي إجابتكم للأسئلة المرفقة بنموذج قائمة الاستقصاء مؤكداً أن هذا الاستبيان قد صمم لإغراض البحث العلمي فقط، كما أن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة

ولسيادتكم خالص الشكر والتقدير

الباحث

السيد زكريا إبراهيم

برجاء التكرم بوضع علامة (√) أمام الإجابة المناسبة :

أسئلة الفروض	موافق بشدة	موافق	موافق جزئياً	لا أوافق	لأوافق مطلقاً
أولاً: دور الدولة في الحد من التلوث البيئى. ١-هل توافق علي ضرورة قيام الدولة بالاهتمام بالقضايا البيئية وتعريف المجتمع بآثارالتلوث السلبية ؟					
٢-هل توافق علي ضرورة قيام الدولة بوضع إستراتيجية لتحسين نوعيه الهواء ومراقبة تلوثه بالانبعاثات الضارة و خفضها ، واختبار اثر انبعاثات السيارات؟					
ثانيا: وجود مشكلات قياس محاسبي للضريبة على التلوث . ١-هل توافق علي أن مشكلات القياس المحاسبي لضريبة التلوث تتمثل في مشكلة قياس تكلفة التلوث، ومشكلة القياس المحاسبي للوعاء الضريبي؟					
٢-هل توافق علي أن مشكلات القياس المحاسبي تتمثل في مشكلة قياس العوائد الاجتماعية، والإفصاح عن تكاليف التلوث؟					
٣-هل توافق علي أن المشكلات القياس المحاسبي تتمثل في القياس المحاسبي لأثر فرض الضربة علي حماية البيئة ، وعلي الحصيلة الإجمالية للضرائب ، وكيفية تخصيص إيرادات هذه الضريبة؟					
ثالثا: إمكانية وضع مدخل مفتوح للحد من مشكلة التلوث البيئي في مصر . ١-هل تري سيادتكم أن المدخل المقترح يتطلب تصميم نظام معلومات محاسبي بيئي؟					
٢-هل توافق علي أن المدخل المقترح يتطلب رفع الوعي البيئي وزيادة دور الإعلام في حل المشكلات البيئية؟					
٣-هل تري سيادتكم أن المدخل المقترح يتطلب تفعيل دور المراجع لمراجعة نظام الإدارة البيئية للمنشأة؟					
٤-هل توافق علي أن المدخل المقترح يستلزم استخدام الضرائب في مكافحة التلوث البيئي وإنشاء مأمورية أو إدارة مستقلة بالمأمورية لضريبة التلوث؟					

أى ملاحظات يود المستقصى منه إضافتها أو توضيحها بشأن ما تقدم

....

....

....

ملحق رقم (٢)
بيان بتفريغ إجابات المستقصي منهم

العلاقات المفترضة / التكرارات حسب الفئات	٥			٤			٣			٢			١			مجموع التكرارات			الإجمالي
	العاملين بشئون البيئة	مأمورية ومراجعي الضرائب	أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرين)	العاملين بشئون البيئة	مأمورية ومراجعي الضرائب	أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرين)	العاملين بشئون البيئة	مأمورية ومراجعي الضرائب	أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرين)	العاملين بشئون البيئة	مأمورية ومراجعي الضرائب	أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرين)	العاملين بشئون البيئة	مأمورية ومراجعي الضرائب	أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرين)	العاملين بشئون البيئة	مأمورية ومراجعي الضرائب	أعضاء مجالس إدارة الشركات (المستثمرين)	
١- دور الدولة فى الحد من التلوث البيئى .																			
أ-١	١٤	١١	١٧	١٠	٩	١	١١	١٠	٣	١٤	٨	٢	٢	٩	١	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
أ-٢	٨	١٣	٤	١٨	١٨	١٠	١٥	١٢	٢	٩	٣	٨	١	١	-	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
٢- وجود مشكلات قياس محاسبى للضريبة على التلوث .																٧	٧		
ب-١	١٤	١٢	١١	١٩	١٦	١٠	٩	٨	٢	٥	٦	١	٤	٥	-	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
ب-٢	١٥	٩	١١	٢٣	٣٥	١٠	٥	١	٢	٥	١	١	٣	١	-	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
ب-٣	٢٣	١١	١١	١٨	٢٢	٨	٦	٤	٥	٢	٣	-	٢	٧	-	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
٣- امكانية وضع مدخل مقترح للحد من مشكلة التلوث البيئى فى مصر .																٧	٧		
جـ-١	٢٠	١٣	١٤	١١	٢٥	٢	٧	٤	٤	٩	٤	٢	٤	١	٢	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
جـ-٢	٢٥	١٦	١	٦	١٤	٣	٩	٨	٨	٦	٦	٧	٥	٣	٥	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
جـ-٣	٢١	١٨	٧	٢٠	١١	٥	٥	١٢	٨	٤	٥	٤	١	١	-	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢
جـ-٤	١٥	٢٥	٧	١٤	١٢	٤	١٢	٤	٩	٧	٤	٣	٣	٢	١	٥١	٤٧	٢٤	١٢٢

ملحق رقم (٣)
مخرجات الحاسب الآلى لنتائج الفروض الثلاثة



نــمــاذج الإمــتــحــانــات

النموذج الأول

النموذج الثانى

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السـؤال الأول (٥ درجات)

إكتب فى موضوعين من الموضوعات الآتية فيما لا يزيد عن صفحتين لكل موضوع .

١- مشكلات قياس الدخل الضريبى لصفقات التجارة الإلكترونية ؟

٢- أهم نماذج إتخاذ القرارات ؟

٣- موقف مراجع الحسابات من مشكلة تحديد الربح المحاسبى ؟

السؤال الثانى **(٧ درجات)**

بلغ صافى الربح لإحدى شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص مبلغ ٢٠٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية فى ٢٠١٣/١٢/٣١،فإذا علمت ما يلى :

أ- أدرجت الشركة ضمن دفاترها قيمة إيجارية سنوية لمصنعها ومخازنها بلغت ١٢ ألف جنيه .

ب- سددت الشركة لعضو مجلس إدارتها المنتدب ٢٠ ألأف جنيه مقابل العمل الإدارى ولم تدرجها ضمن مصروفاها .

ج- يتضمن بند المصروفات العامة مبلغ ٤٥٠٠جنيه مصاريف سفر رئيس مجلس الإدارة للخارج وزوجته وأولاده .

د- قامت الشركة بدفع مكافآت وبدلات ٤٠ ألف جنيه لأعضاء مجلس إدارتها نظير العضوية وقد أدرجتها ضمن مصروفاتها .

ع- إشترت الشركة سيارة جديدة فى أول العام بمبلغ ٥٠ ألأف جنيه إستهلكتها بالكامل،كما إشترت آله فى أول يوليو مع هذا العام بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه إستهلكتها بمعدل ١٥٪ علماً بأنها لم تستخدم حتى نهاية العام الحالى،وأن القيمة الدفترية لسيارات وآلات الشركة للأعراض الضريبية فى ٢٠١٢/١٢/٣١،وقد بلغت ٢٤٠ ألف،٢٠٠ ألف جنيه على الترتيب .

و- حملت الشركة قائمة تبرعات قدرها ٩٠٠٠ جنيه (منها٤٠٠٠جنيه لمستشفى خاضع للأشراف الحكومى والباقى لبنك ناصر الإجتماعى) – ٥٠٠٠جنيه مخصص ضرائب متنازع عليها – ١٢٠٠٠ جنيه مصاريف

إعلان (منها٢٠٠٠ جنيه إعلان بالتليفزيون والباقى حملة إعلانية لمدة أربعة سنوات إعتباراً من أول أبريل ٢٠١٣) .

و- لم يدرج بقائمة الدخل أرباح بيع سيارة نقل كانت الشركة قد إشترتها فى منتصف عام ٢٠٠٥ بمبلغ ١٤٠ ألف جنيه وباعتها فى نهاية العام الحالى بمبلغ ٨٠ ألف جنيه وذلك لأن الشركة إشترت سيارة جديدة بدلاً منها بمبلغ ١٨٠ ألف جنيه فى يناير٢٠١٣،علماً بأن أساس الإهلاك للسيارات فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٢ قد بلغ ٣٠٠ ألف جنيه .

<u>المطلوب:</u> تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .

السؤال الثالث **(٤ درجات)**

طلب فندق شيراتون القاهرة من شركة المحلة الكبرى إنتاج ١٠٠٠ بشكير بمواصفات خاصة محددة وبسعر محدد قدرة ٥٠جنيه / بشكير،وقد حدد المحاسب الإدارى تكاليف هذا العرض كالآتى :

مواد		**٣٨٠٠٠**
أجور		**٥٠٠٠**
تكاليف إضافية:		
متغيرة	**٣٠٠٠**	
ثابتة	**٧٠٠٠**	
		١٠٠٠٠
		٥٣٠٠٠

وبفرض أن التكاليف الإضافية الثابتة تتضمن ٥٠٠٠جنيه تمثل تكاليف ثابتة عامة مخصصة،وأنه يوجد لدى الشركة طاقة غير مستغلة الأن تسمح بتنفيذ هذا العرض الذى يتم لمرة واحدة فقط .

<u>المطلوب:</u> تحديد ما إذا كان القرار يجب أن يكون القبول أو الرفض .

السؤال الرابع (٤ درجات)

في ١/١٠/٢٠١٤ قامت شركة "أرامكو" السعودية بالتعاقد مع شركة (سافا) التركية للصناعات المعدنية على توريد بعض المشتقات البترولية قيمتها ٤ مليون فرنك سويسرى على أن يتم السداد بالفرنك السويسرى بعد ٣ شهور من تاريخ شحن البضاعة الذى تم فى ١/١١/٢٠١٤ ،وقد كانت أسعار صرف الفرنك السويسرى مقابل الريال السعودى والليرة التركية على النحو التالى :

	ريال سعودى	ليرة تركية
٢٠١٤/١٠/١	١,٨٠	١١,٠٠
٢٠١٤/١١/١	١,٧٥	١١,٥٠
٢٠١٤/١٢/٣٠	١,٨٣	١٢,٤٠
٢٠١٥/٢/١	١,٨٥	١٣,٥٠

المطلوب: إجراء قيود اليومية لدى كل من المصدر والمستورد بإستخدام الطريقة المزدوجة .

لاحظ: لتنسيق الإجابة وحسن إخراج الورقة إعتبار خاص فى التصحيح

أجب عن الأسئلة الآتية

السؤال الأول (٧ درجات)

ضع علامة ( ) أو علامة (×) أمام كلاً مما يلى مع تصحيح الخطأ .

1. **تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية على جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع بالنسبة للأنشطة التى يحققها منها أرباح .**
2. **الفترة الضريبية للأشخاص الإعتبارية هى السنة الميلادية .**
3. **تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أنصبة الشركاء فى شركات الأشخاص وشركات الواقع .**
4. **الشركات المساهمة المصرية التى تعمل فى الخارج تخضع أرباح فروعها فى مصر للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية إذا كانت تلك الفروع مستقلة عن مركزها الرئيسى فى الخارج .**

السؤال الثانى (٥ درجات)

تفكر إحدى الشركات الصناعية فى شراء آله جديده،وقد توافرت لديك المعلومات الآتية :

ثمن شراء الآله الجديدة ٩٠٠٠٠ جنيه .

العمر الإنتاجى للآله ٥ سنوات

القيمة التخريدية فى نهاية العمر الإنتاجى للآله ٥٠٠٠ جنيه .

المعلومات المتعلقة بالتشغيل السنوى

	مع الآله الجديدة	بدون الآله الجديدة
المبيعات	٥٠٠٠٠٠ جنيه	٥٠٠٠٠٠ جنيه
تكلفة المواد المباشرة	٩٥٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠٠ جنيه
الأجور المباشرة	٤٦٠٠٠ جنيه	٦٠٠٠٠ جنيه
تكاليف غير مباشرة متغيرة	٣٢٢٠٠ جنيه	٤٢٠٠٠ جنيه
تكاليف غير مباشرة ثابتة	١٠٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠٠ جنيه
الإهلاك	١٧٠٠٠ جنيه	صفر

المطلوب : تصوير الجداول اللازمة لحساب كل من

١- صافى الإستثمار للآله الجديدة .

٢- الميزة النقدية من العمليات .
٣- صافى التدفق النقدى لفترة السنوات الخمس .

السؤال الثالث (٤ **درجات)**

بلغ صافى الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لأحدى الشركات المساهمة المصرية مبلغ ١٢٠ مليون جنيه،وذلك عن عام٢٠٠٦،فإذا علمت ما يلى :

١. تتضمن مصروفات الشركة عوائد مدينة قدرها ١٨ مليون جنيه عن قروض وسلفيات بمعدل ٢٠٪ سنوياً .
٢. تتضمن إيرادات الشركة مبلغ ٦٠٠ ألف جنيه عوائد دائنة من سندات مقيدة بالجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية .
٣. بلغ متوسط حقوق الملكية للشركة خلال عام ٢٠٠٦ مبلغ ١٠ مليون جنيه،كما بلغ متوسط القروض والسلفيات خلال نفس العام مبلغ ٩٠ مليون جنيه .
٤. بلغ سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول يناير ٢٠٠٦ نسبة ٩٪ .

<u>المطلوب:</u> بيان التعديلات الواجب إدخالها لتحديد صافى الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٦ .

السؤال الرابع (٤ **درجات)**

فى ٢٠١٣/١١/١٨ قامت شركة "النهى المصرية" بتصدير بضاعة من المنسوجات القطنية لإحدى الشركات الفرنسية بمبلغ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى على أن يتم السداد بعد شهرين،وفى ٢٠١٤/١/١٨ إستلمت الشركة المصرية شيك مصرفى بـ ٤٠٠٠٠ فرنك فرنسى،وقامت بتحويله إلى العملة المحلية (الجنيه المصرى) فى نفس اليوم،وقد كانت أسعار الصرف الفورية للفرنك الفرنسى كما يلى

فى ١١/١٨ الفرنك = ٠,٦٥ ج مصرى
فى ١٢/٣٠ الفرنك = ٠,٦٦ ج مصرى
فى ١/١٨ الفرنك = ٠,٦٤ ج مصرى

<u>المطلوب:</u> إجراء قيود اليومية فى دفاتر شركة النهى المصرية لإثبات العمليات السابقة .

مع أطيب الأمانى بالتوفيق



المراجع

١. د/ إبراهيم العيسوى،التجارة الإلكترونية،المكتبة الأكاديمية،القاهرة،٢٠١٠.
٢. د/ أحمد حامد حجاج،د/ مكرم عبد المسيح باسيلى،المحاسبة الإدارية مدخل معاصر (التخطيط – الرقابة – إتخاذ القرارات)،جامعة المنصورة – كلية التجارة،٢٠٠١.
٣. د/ أحمد فرغلي محمد ، دراسات مستقبلية في المحاسبة البيئية والموارد الطبيعية، المكتبة الأكاديمية ، القاهرة ، ١٩٩٧.
٤. د/ السيد زكريا إبراهيم،المحاسبة الضريبية (٢) وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم٩١لسنة٢٠٠٥ وتعديلاته حتى عام٢٠١٥،المعهد العالى للعلوم الإدارية بالمنزلة،٢٠١٥.
٥. د/ السعيد محمد عبد العزيز،القانون رقم ٩١ لسنة٢٠١٥ بين أحكام التشريع ومشكلات التطبيق ومقترحات العلاج،المؤتمر الضريبى الحادى عشر،دار الدفاع الجوى – القاهرة،٢٠٠٦.
٦. د/ المعتز بالله جبر حسن، النظم الضريبية المقارنة بين النظرية والتطبيق ، كلية التجارة جامعة المنصورة ، بدون تاريخ نشر.
٧. د/ جبار محمد علي ، التشريعات الضريبية في العراق، دار السجاد للطباعة ، العراق بغداد ،٢٠١٤.
٨. د/ جلال الشافعى،دراسة تحليلية إنتقادية لمعوقات وصعوبات المحاسبة الضريبية للنشاط التجارى والصناعى فى ظل القانون ٩١لسنة٢٠٠٥،المؤتمر الضريبى السادس عشر،دار الدفاع الجوى – القاهرة،٢٠١٠.
٩. د/ سلطان المحمد سلطان،المحاسبة عن الموارد البشرية،دار المريخ،السعودية،بدون سنة نشر.
١٠. د/طارق عبد العال حماد،مشكلات تحديد الربح الضريبى للأشخاص الإعتبارية،المؤتمر الضريبى الثانى عشر،دار الدفاع الجوى – القاهرة،٢٠٠٦.

١١. د/ عز الدين إبراهيم، الضريبة علي الكربون وحماية البيئية، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية ، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، العدد الثاني، ٢٠٠٩.

١٢. د/ عصام حوري، عبير ناعسة ، النظام الضريبي وأثره في الحد من التلوث ، مجلة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، العدد الأول، المجلة (٢٩) ، لبنان، ٢٠١٣.

١٣. د/ مجدي السيد ترك، دور الضرائب في مكافحة التلوث البيئي في مصر والمشكلات المحاسبية المرتبطة بها، المؤتمر الضريبي الثاني عشر، فعالية تطبيق النظام الضريبي المصري، دار الدفاع الجوي، القاهرة، من ١٨ – ٢٣ يونيه ، ٢٠٠٧ .

١٤. د/ محمد شريف توفيق،ورقة عمل بشأن تشخيص أهم المشاكل الناجمة عن التجارة الإلكترونية على المستوى القومى وسبل حلها،مؤتمر التجارة الإلأكترونية (الآفاق والتحديات)،جامعة الإسكندرية – كلية التجارة،٢٠٠٢.

١٥. د/ محمد شريف توفيق،د/ نعيم فهيم حنا،أساليب تنفيذ عمليات التجارة الإلكترونية والتحاسب الضريبى لها،مؤتمر التجارة الإلكترونية (الآفاق والتحديات)،المجلد الأول،جامعة الإسكندرية – كلية التجارة،٢٠٠٢.

١٦. د/ منى قاسم ، التلوث البيئي والتنمية الاقتصادية ، الهيئة المصرية للكتاب ، مكتبة الأسرة، الدار المصرية اللبنانية القاهرة،٢٠١٢.

١٧. د/ زين العابدين بدوي ناصر، " دور الإعفاءات الضريبية في مكافحة التلوث البيئي، مجلة العلوم والبيئية، معهد الدراسات والبحوث البيئية، جامعة عين شمس ، العدد الثالث ٢٠٠٠ .

١٨. د/ زين العابدين فارس،د/ جيهان عادل أميرهم،دراسات وبحوث فى المراجعة،جامعة بورسعيد – كلية التجارة،مكتبة الجلاء ببورسعيد،٢٠٠٥.

١٩. د/ سعيد عبد المنعم محمد،النظام النوعى والموحد للمحاسبة عن ضرائب الدخل،المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة،جامعة عين شمس،كلية التجارة،العدد الأول،١٩٩٠.

ورقة غلاف للحالات المطلوبة

فى مادة

قضايا ومشكلات محاسبية

الفرقة الرابعة

دكتور

السيد زكريا إبراهيم

المعهد العالى لإدارة المنشآت الصناعية وتكنولوجيا الإنتاج بالمحلة

أسم الطالب :--

الفرقة الدراسية :----------------------------------

رقم السكشن :-------------------------------------

نتيجة الطالب:	الدرجة	التقدير	التوقيع

على الطالب (الطالبة) القيام بنزع هذه الصفحة وجعلها غطاء للحالات العملية التى سيطلب منه (منها) وتقديمها إلى أستاذ المادة فى الموعد المحدد .

التطبيق الأول

تفكرأحد الشركات الصناعية فى شراء آلة جديدة،واليك المعلومات التالية :-

سعر شراء الآلة الجديدة	٩٠٠٠ جنيه
العمر الإنتاجى للآلة	٥ سنوات
القيمة التخريدية فى نهاية العمر الإنتاجى للآلة	٥٠٠ جنيه

المعلومات المتعلقة بالتشغيل السنوية

	مع الآلة الجديدة	بدون الآلة الجديدة
المبيعات	٥٠٠٠٠ جنيه	٥٠٠٠٠ جنيه
تكلفة المواد المباشرة	٩٥٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
الأجور المباشرة	٤٦٠٠ جنيه	٦٠٠٠ جنيه
تكاليف غير مباشرة متغيرة	٣٢٢٠ جنيه	٤٢٠٠ جنيه
تكاليف غير مباشرة ثابتة	١٠٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
الإهلاك	١٧٠٠٠ جنيه	صفر

المطلوب : تصوير الجداول اللازمة لحساب كلاً من :-

١. صافى الإستثمار لشراء الآلة الجديدة .
٢. الميزة النقدية من العمليات .
٣. صافى التدفق النقدى لفترة السنوات الخمس .

نواتج الحل:

- صافى الإستثمار = ٨٥٠٠ جنيه .
- الميزة النقدية = ١٤٤٠٠ جنيه .
- صافى التدفق النقدى = ٥٩٠٠ جنيه .

التطبيق الثانى

تفكر أحد الشركات الصناعية فى دخول السوق بمنتج جديد،وبناء على بحوث السوق وتقديرات التكاليف المقدمة من القسم الهندسى وقسم المحاسبة بالشركة توافرت لديك البيانات التالية :-

البيانات الخاصة بدخول سوق جديد

المبيعات (١٠٠٠ وحدة بسعر ٢٥٠ للواحدة)	٢٥٠٠٠٠
التكاليف الإضافية	
مواد مباشرة (١٠٠٠ وحدة ×٦٠ جنيه للوحدة)	٦٠٠٠٠
أجور مباشرة (١٠٠٠ وحدة × ٥٠ جنيه للوحدة)	٥٠٠٠٠
أعباء إضافية متغيرة (١٠٠٠ × ٣٨)	٣٨٠٠٠
أعباء إضافية ثابتة بإستثناء الآلة الجديدة المذكورة أدناه	٤٠٠٠٠
عمولات مندوبى البيع	٥٪ من المبيعات
تكاليف تسويقية وإدارية ثابتة	٢٠٠٠٠
شراء الآلة الجديدة اللازمة لإنتاج هذا المنتج	١٠٠٠٠٠
العمر الإنتاجى للآلة	١٠ سنوات
القيمة التخريدية للآلة	٢٠٠٠
رأس المال العامل اللازم عند البدء	٤٠٠٠٠
رأس المال العامل المسترد فى نهاية العشر سنوات حيث يصبح الطلب المتوقع على هذا المنتج منعدماً .	٣٥٠٠٠
إهلاك الآلة	
(١٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠ = ٩٨٠٠٠ × ١٠٪)	٩٨٠٠

المطلوب : تحليل البيانات السابقة وتحديد البيانات التى تعتبر مناسبة لإتخاذ قرار بشأن دخول السوق بالمنتج الجديد

نواتج الحل :

- صافى الإستثمار = ١٠٣٠٠٠
- صافى نقدى فى مدة العشر سنوات = ٢٩٥٠٠٠ جنيه

التطبيق الثالث

فيما يلى أرصدة الميزانية العمومية فى ١٩٩١/١٢/٣١ لإحدى الشركات :

الميزانية العمومية بالتكلفة التاريخية (القيم بالألاف) فى ٢٠١٤/١٢/٣١

٢٠	نقدية	٦٠	رأس المال
٤٠	بضاعة	٣٠	أرباح محتجزة
٣٠	أراضى		
٩٠		٩٠	

وفى ٢٠١٥/١/١ كانت التكاليف التاريخية لكل من البضاعة والأراضى متماثلة تماماً مع قيمتها الإستبدالية،وقد تمت جميع العمليات المتعلقة بعام٢٠١٥ بالنقد،وتتبع الشركة طريقة الجرد المستمر للمخزون،واليك المعلومات التالية:

المبيعات ٢٠٠،المشتريات١٢٠،مخزون آخر المدة مقوماً بالتكلفة التاريخية٤٤،مخزون آخرالمدة مقوماً بالتكلفة الإستبدالية ٥٥،تكلفة المبيعات بأساس التكلفة الإستبدالية وقت البيع١٣٥،أراضى بالتكلفة الإستبدالية ٤٠،المصروفات التشغيلية بأساس التكلفة التاريخية والإستبدالية ٤٠

وكانت قائمة الدخل لعام٢٠١٥ وفقاً للتكلفة التاريخية على النحو التالى :

البيان		
المبيعات		٢٠٠
تكلفة المبيعات		
مخزون أول المدة	(٤٠)	
المشتريات	(١٢٠)	
تكلفة البضاعة المتاحة للبيع	(١٦٠)	
مخزون آخر المدة	٤٤	(١١٦)
مجمل الربح		٨٤
المصروفات التشغيلية		(٤٠)
صافى الدخل		٤٤

المطلوب:

بيان صورة قائمة الدخل وفقاً لأساس التكلفة الإستبدالية،ثم إعداد الميزانية العمومية بالتكلفة الإستبدالية مقارنة مع التكلفة التاريخية .

نواتج الحل :

- **الدخل فى قائمة المركز المالى وفقاً للتكلفة الإستبدالية = ٦٥ جنيه.**
- **مجموع الأصول بالتكلفة إستبدالية يزيد بمبلغ ٢١ج عن مجموع الأصول بالتكلفة التاريخية (١١ج تنسب إلى المخزون و١٠ج تنسب إلى الأراضى) .**

التطبيق الرابع

قامت شركة النور للإستيراد والتصدير فى ١٩٩٨/١/١ بإستيراد بضائع من شركة البركة القطرية بمبلغ ٢٠٠٠,٠٠٠ دولار أمريكى،ويتم السداد والتحصيل فى ٥/١ بالدولار الأمريكى،وقد كان سعر تحويل الدولار كما يلى :

	جنيه مصرى	ريال قطرى
فى ٢٠١٥/١/١	٤,٣٠	٣,٩٠
فى ٢٠١٥/٥/١	٤,٢٠	٣,٧٠

المطلوب: إثبات العمليات السابقة فى دفاتر اليومية لكلاً من المستورد والمصدر

إرشادات الحل :

- **فى دفاتر المستورد قامت الشركة بتسجيل العمليات بالجنيه المصرى والسداد بالدولار وقد إنخفض سعر الصرف وبالتالى حدث ربح فى تاريخ السداد .**
- **فى دفاتر المصدر قامت الشركة بتسجيل العمليات فى دفاترها بالريال وتحصيل قيمة المعاملة بالدولار وبالتالى حدث فروق سعر صرف فى شكل خسارة (فى تاريخ التحصيل) .**

التطبيق الخامس

قامت شركة نور الهدى المصرية فى ١٩٩٧/١٠/١ بشراء بضاعة من شركة لانكوم الفرنسية بمبلغ ١٠٠٠٠٠ فرنك على أن يتم السداد فى ١٩٩٨/٢/١ فإذا علمت أن أسعار الصرف للفرنك الفرنسى مقابل الجنيه المصرى كانت على النحو التالى :

١٩٩٧/١٠/١ ٠,٦٣ جنيه مصرى .

١٩٩٧/١٢/٣١ ٠,٦٤ جنيه مصرى .

١٩٩٨/٢/١ ٠,٦٢ جنيه مصرى .

المطلوب: إثبات العمليات السابقة بدفتر المستورد (ويتم السداد بعملة المصدر) .

إرشادات الحل :

- **فى تاريخ إعداد الميزانية (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .**
- **فى تاريخ التسوية "السداد" (يحسب الفرق بين تاريخ الشراء وتاريخ إعداد الميزانية) .**

التطبيق السادس

بلغت جملة القروض التى حصلت عليها احدى شركات المساهمة المصرية من البنوك المصرية لإستخدامها فى النشاط مبلغ ١٠٠ مليون جنيه فى أول يناير ٢٠٠٩ بمعدل فائدة سنوى ٢٥٪ .

فإذا علمت ما يلى:

ت- قامت الشركة بسداد العوائد المستحقة على هذه القروض عن عام ٢٠٠٥ .

ث- سعر الإئتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول يناير ٢٠٠٥ كان ١٢٪.

ح- تتضمن إيرادات الشركة عن هذا العام مبلغ ٩٢ ألف جنيه عبارة عن عائد سندات مقيدة فى الجداول الرسمية بالبورصة .

ذ- بلغت حقوق الملكية فى الشركة فى أول وآخر عام ٢٠٠٩ مبلغ ١٠ مليون، ١٤ مليون جنيه على الترتيب وفقاً للقوائم المالية التى تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

المطلوب: تحديد مقدار عوائد القروض الواجب إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠٠٩.

التطبيق السابع

شركة كانـت تخضـع للضـريبة علـى أربـاح الشـركات وفقـاً لأحكـام القـانون١٥٧ لسـنة١٩٨١ بسـعر ٤٠٪ بلـغ إجمـالى وعـاء الضـريبة وفقـاً لإقـرار الضـريبى ٦٠٠٠٠٠جنيه عدلته المصلحة إلـى ١٥٠٠٠٠٠جنيـه،فطعن فـى التعديلات التـى أدخلتها المصلحة على إقراره وأحيل الخلاف إلى لجنة الطعن فحددت الوعاء بمبلـغ ١٢٠٠٠٠٠جنيه،فطعن الممول أمام المحكمة الإبتدائية فى بنود هذا القرار وتمسك بـالرقم الظـاهر فـى الـدفاتر علـى أسـاس أنهـا دفاترمنتظمـة ومؤيـدة بالمسـتندات اللازمة،وبعد صدور القانون ٩١ تقدم بطلب لإنهاء المنازعه بينه وبين المصلحة .

<u>المطلوب:</u> تحديد المبالغ المستحقة مقابل إنهاء هذه الخصومة .

التطبيق الثامن

بلغ رصيد حساب الآلات فى دفاتر إحدى المنشآت٩٠٠٠٠جنيه،وقد قررت المنشأة إزالة هذه الآلات وإحلال آلات جديدة محلها وبلغت تكاليف الإزالة والهدم٦٠٠جنيه – وباعت بعض أجزاء منها بمبلغ ٣٦٠٠جنيه – وإختارت من بين تلك الأجزاءما قيمته٢٤٠٠جنيه – رأت إستخدامها فى الآلات الجديدة،وبلغ ثمن الآلات الجديدة٣٠٠٠٠جنيه،ومصاريف تركيبها ٦٠٠جنيه .

<u>المطلوب:</u> تصوير حساب كل من الآلات القديمة والآلات الجديدة .

التطبيق التاسع

إشترت إحدى المنشآت سيارة فى أول يناير ٢٠١٠ بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وقررت إستهلاك قيمتها على أربع سنوات (بفرض عدم وجود نفاية) .

ولكنها فى يناير ٢٠١٥ رأت إحلال سيارة جديدة بدلاً منها أكثر طاقة وكفاية ،وإتفقت مع المورد على تسلم السيارة القديمة مقابل خصم ١٤٠٠ جنيه من ثمن السيارة الجديدة وقدرة ٦٠٠٠ جنيه .

فإذا علمت أن الثمن السوقى الحقيقى للسيارة القديمة فى تاريخ الإحلال بلغ ٨٠٠ جنيه .

<u>المطلوب:</u> تصوير حساب كل من السيارة القديمة والسيارة الجديدة فى دفاتر المنشأة .

التطبيق العاشر

خلال ربيع ١٩٧١ كانت جامعة متشجان – مثلها فى ذلك مثل باقى مؤسسات التعليم العالى – تواجه مشاكل متعلقة بالموازنة،خصوصاً وأن الجامعة كانت تواجه فجوة بين الإحتياجات المالية فى مشروع الموازنة وبين ما يمكن أن تقدمه ولاية متشجان من أموال .

وقد كتب رئيس الجامعة "بروفسور فلمنج" فى مجلة The University Michigan Today بأن ما تقدمه الولاية للجامعة يضع الجامعة فى موقف حرج،وهو يشير بذلك إلى فجوة الموازنة،وقد ذكر "فلمنج" أنه "لا مناص من تغطية هذه الفجوة،ومن الممكن أن يتم ذلك من خلال زيادة عبء العمل بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس،وإستبعاد بعض البرامج والإستغناء عن بعض الأفراد،وكذلك التخفيف من جودة العمل" .

وفى نفس العدد من المجلة ظهرت مقالة غير متوقعة جاء فيها "يجب أن تكون لعملية تحسين المرتبات الأولوية الأولى فى موازنة عام ١٩٧١ / ١٩٧٢م للجامعة والتى سترسل إلى حكومة الولاية من جامعة "متشجان"،وقد ذكرت الجريدة أيضاً "أ، الزيادة فى مرتبات أعضاء هيئة التدريس تهدف إلى ملاحقة الزيادة فى تكاليف المعيشة"،وبالتالى تضع جامعة متشجان فى موقع تنافسى – من حيث الرواتب – بالمؤسسات المتشابهة،إن متوسط المرتبات فى جامعة متشجان فى إنحدار مشتمر بالنسبة لمثيلاتها من معاهد ومؤسسات التعليم العالى فى الدولة،وخلال السنوات الخمس الأخيرة هبطت هذه الرواتب عن مثيلتها فى الجامعات المشابهة .

السؤال:

هل يوجد أية نتائج عكسية نتيجة لما ستقدمه الولاية لموازنة الجامعة؟..إشرح .